

Bostedsbegrepet i skatteavtalene og skatteloven for personlig skattyter

Kandidatnummer: 684

Leveringsfrist: 26. november 2007

(* regelverk for spesialoppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/utf-forskr-vedlegg-i.html>

regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html>)

Til sammen 17525 ord

25.11.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema for oppgaven - aktualitet	1
1.2	Noen avgrensninger	2
1.3	Rettskildebildet	3
1.4	Videre fremstilling	4
<u>2</u>	<u>SKATTEAVTALENE SOM TRAKTATER - METODE</u>	<u>6</u>
2.1	Forholdet mellom skatteavtaler og nasjonal lovgivning	6
2.1.1	Det dualistiske prinsipp - dobbeltbeskatningsavtaleloven	6
2.1.2	Nærmere om skatteavtalenes trinnhøyde	8
2.2	Tolkning av skatteavtaler	8
2.2.1	Skatteavtaler er traktater	8
2.2.2	Betydningen av skatteavtalers formål	10
2.2.3	Statenes praksis	11
2.2.4	OECDs mønsteravtale og dens kommentarer	12
2.2.5	Forholdet mellom Mønsteravtalens uttrykk og intern rett	14
<u>3</u>	<u>BETYDNINGEN AV HVOR MAN ER SKATTEMESSIG BOSATT</u>	<u>16</u>
3.1	I intern rett	16
3.2	I skatteavtalene	17
<u>4</u>	<u>SKATTEAVTALENE BOSTEDSBEGREP - ART. 4(1)</u>	<u>19</u>
4.1	Hovedregel – alminnelig skatteplikt	19

4.2	Nærmere om domisil og bopel	20
4.3	Vilkåret ”ethvert annet lignende kriterium”	21
4.4	Vilkåret ”skattepliktig”	21
4.5	Personer underlagt begrenset skatteplikt	23
4.6	Bevisbyrde	24
<u>5</u>	<u>SKATTELOVENS BOSTEDSBEGREP</u>	<u>26</u>
5.1	Innledning	26
5.2	Etablering av skattemessig bosted - innflytting	28
5.3	Opphør av skattemessig bosted i riket - utflytting	29
5.3.1	Innledning	29
5.3.2	Fast opphold i utlandet	32
5.3.3	Tillatt opphold i Norge	33
5.3.4	Nærmere om bolig	34
5.3.5	Nærmere om kravet til ikke ”å disponere bolig”	39
5.3.6	Nærståendes disposisjon likestilles med skattyters egen disposisjon	40
5.4	Bevisbyrde	42
<u>6</u>	<u>FASTSETTELSE AV BOSTED ETTER SKATTEAVTALENE. ART. 4(2) - UTSLAGSREGELEN</u>	<u>43</u>
6.1	Innledning	43
6.2	Disponere fast bolig	44
6.2.1	Nærmere om bolig	45
6.2.2	Nærmere om hva som skal til for at boligen anses som ”fast”.	46
6.2.3	Nærmere om ”disponerer”	49
6.3	Sentrum for livsinteressene	50

6.4	Vanlig opphold	53
6.5	Statsborgerskap	56
6.6	Bosted på grunnlag av gjensidig avtale	57
6.7	Bevisbyrde	58
6.8	Tidsrommet for vurderingen av kriteriene i Art. 4(2)	59
<u>FORKORTELSER</u>		<u>60</u>
<u>LITTERATURLISTE</u>		<u>61</u>

1 Innledning

1.1 Tema for oppgaven - aktualitet

Verdenssamfunnet er preget av økende mobilitet, hvor personer av ulike årsaker stadig forflytter seg på tvers av landegrenser. Velstandsøkningen har blant annet ført til at det er mange som disponerer bolig i flere land samtidig. Utvidelsen av Den Europeiske Union, og i den forbindelse EØS-samarbeidet, har bidratt til økt arbeidsinnvandring for mange land. I takt med denne utviklingen øker problemet med internasjonal dobbeltbeskatning, hvilket innebærer at skattyter blir ilagt sammenlignbare skatter på samme inntekt eller formue i to eller flere stater for identiske perioder.¹ Behovet er stort for rettsregler som avverger slik dobbeltbeskatning. Det sentrale formålet med en skatteavtale er nettopp å fordele beskatningsretten mellom partene i avtalen, slik at dobbeltbeskatning kan unngås. Et viktig skille blir mellom hjemstat (også kalt bostedsstat), hvor skattyter anses bosatt etter den aktuelle skatteavtale, og kildestat, hvor inntekten eller formue kan sies å stamme fra. Hvem som får beskatningsretten avhenger av skatteavtalens fordelingsregler. I den forbindelse er det viktig å få klarlagt hvor skattyter anses for å være bosatt etter skatteavtalen. Skatteavtalenes bostedsbegrep tar utgangspunkt i statenes interne bestemmelser for skatterettslig bosted.

Tema for oppgaven er bostedsbegrepet i skatteavtalene og skatteloven for personlig skattyter. Jeg har valgt å ta for meg det materielle innholdet av begrepene.

Reglene for å avgjøre hvem som anses skatterettslig bosatt i Norge i henhold til norsk intern rett, er hjemlet i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 2-1, (1)-(6). Bestemmelsens 2. til 6. ledd gjennomgikk omfattende endringer ved lov av 6. juni 2003 nr. 36, i kraft fra 1. januar 2004. Formålet bak endringen

¹ OECD komm. Introduction pkt. 1.

var å få mer objektive regler som klart angir når skattemessig bosted foreligger i riket. Hensynet til forutberegnelighet og likebehandling ble tillagt stor vekt.² Reglene er av forholdsvis ny dato. Sammenlignet med andre skatterettslige temaer, har bostedsbegrepet ennå ikke blitt behandlet i særlig stort omfang.

Norge har per 2007 inngått skatteavtaler med mer enn 80 stater. De fleste av disse avtalene bygger på OECD Model tax convention on income and on capital av 1963 med senere revideringer (heretter kalt OECDs mønsteravtale).³ OECD har spilt en sentral rolle med hensyn til å utvikle internasjonale prinsipper for unngåelse av dobbeltbeskatning.⁴ OECDs mønsteravtale (i det følgende også benevnt Mønsteravtalen) er ikke i seg selv en skatteavtale, men en modell som statene kan velge å legge til grunn ved utarbeidelse av sine skatteavtaler. Bortsett fra Den nordiske skatteavtalen,⁵ er alle avtalene Norge har inngått bilaterale.

Drøftelsen av det materielle innholdet av kravet til bosted etter skatteavtalene tar utgangspunkt i bostedsbegrepet slik det er formulert i Mønsteravtalen Art. 4.

Rettsforståelsen når det gjelder reglene for å avgjøre bosted etter skatteavtalene synes i enkelte relasjoner å være lav. Noe av årsaken kan være at rettskildebildet er omfattende og til tider uoversiktlig. Praksis på området er ikke entydig. Dette kan igjen føre til fare for vilkårlig rettsanvendelse, og det kan gå ut over forutberegneligheten til skattyter.

1.2 Noen avgrensninger

Hensikten med oppgaven er å gi en generell fremstilling av kriteriene for bosted etter skatteavtalene samt det skatterettslige bostedsbegrepet i henhold til norsk internrett for

² Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 43 flg.

³ Sist oppdatert 15. juli 2005.

⁴ Bostedsbegrepet i United Nations model double taxation convention between developed and developing countries bygger også på definisjonen av bosted i OECDs mønsteravtale.

⁵ Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue, 23. september 1996.

personlig skattyter. Den konkrete skatteavtale kan ha regler som fraviker fra Mønsteravtalen. Disse bestemmelsene faller imidlertid utenom fremstillingen.

Bostedsbegrepet for juridiske personer omfattes ikke av oppgavens tema. Reglene på dette området reiser andre problemstillinger, og en drøftelse av disse fortjener en studie i seg selv. Med "person" forstås enhver fysisk person.

Bosted i norsk rett er ikke et generelt begrep. Bostedsbegrepet i for eksempel lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) og lov av 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering (folkeregisterloven), er ikke sammenfallende med det skattemessige bostedsbegrepet. Oppgavens tema omfatter kun bosted i henhold til skatteloven (heretter også kalt sktl.)

Når det gjelder bosted etter skatteloven, er det hovedreglene slik de følger av sktl. § 2-1, (1)-(6) som blir vurdert. Eventuelle spesialregler med hensyn til bosted, for eksempel for utenriktjenestemenn, jfr. sktl. § 2-1, (8), faller utenom.

For å kunne fastlegge skattyters bosted etter en skatteavtale, er det nødvendig å vurdere de kontraherende staters interne skatterettslige bestemmelser for bosted, i tillegg til den aktuelle skatteavtales egen bostedsdefinisjon. Denne fremstillingen omfatter skatterettslig bosted i henhold til norsk intern rett. I vurderingen av en konkret skatteavtale, vil naturligvis den andre avtalestatens interne regler for skatterettslig bosted også være relevant.

1.3 Rettskildebildet

Bosted i henhold til skatteavtalene har hittil ikke vært oppe til vurdering i en eneste Høyesterettsdom. Det finnes imidlertid en god del ligningspraksis, i tillegg til noe underrettspraksis. I mangel av andre tungtveiende tolkningsmomenter kan også administrative uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet samt Lignings-ABC bidra til å klargjøre bostedsbegrepets innhold. Når det gjelder bosted etter skatteavtalen, er

OECDs Mønsteravtale og dens Kommentarer viktige tolkningsmomenter. Juridisk teori, både norsk og utenlandsk, er også relevant for å avklare bestemmelsenes innhold.

Skattelovens bostedsbegrep er av nyere dato, og det er lite rettspraksis på området. Rettsreglenes innhold må derfor i første omgang søkes løst i lovens ordlyd samt forarbeider. Reglene er dessuten å finne omtalt i noe teori. Lignings-ABC samt administrative uttalelser fra både Skattedirektoratet og Finansdepartementet vil, som for skatteavtalene, også benyttes for å fastlegge det nærmere innholdet av bosted etter skatteloven.

1.4 Videre fremstilling

Skatteavtaler er traktater. For å kunne foreta en drøftelse av bosted etter skatteavtalene, er det nødvendig med en gjennomgang av den juridiske metoden som skal legges til grunn i den videre fremstillingen. Dette gjøres i pkt. 2. Forholdet mellom nasjonal rett og skatteavtalene vurderes i pkt. 2.1. Pkt. 2.2 tar for seg spesielle tolkningsmomenter som gjør seg gjeldende i fortolkningen av en skatteavtale.

Det er den materielle siden av bostedsbegrepet i henhold til skatteavtalene og skatteloven som er tema for oppgaven. Relevans og virkning i forhold til bosted faller i utgangspunktet utenfor rammene av oppgaven. Det samme gjelder metoder for forebyggelse av dobbeltbeskatning. En kort redegjørelse av betydningen for hvor man er skattemessig bosatt er imidlertid på sin plass, dette for å sette betydningen av bosted i perspektiv, se pkt. 3. Bostedsbegrepets betydning i intern norsk skatterett blir behandlet i pkt. 3.1. Videre gjøres det rede for betydningen av bosted etter skatteavtalen i pkt. 3.2.

For å foreta en dekkende fremstilling av bostedsbegrepet i skatteavtalene og skatteloven for personlig skattyter, er det hensiktsmessig å dele fremstillingen inn i tre deler. Disse behandles i pkt. 4-6 og utgjør oppgavens hoveddel.

Når man skal avgjøre hvor en skattyter skal anses bosatt etter en skatteavtale, må man ta utgangspunkt i kravet til bosted slik det er formulert i Mønsteravtalen

Art. 4(1, 1. punktum). Denne bestemmelsen drøftes i pkt. 4. Med uttrykkene ”bosatt” forstås ”skattemessig bosatt”.

Skatteavtalens bostedsbegrep tar utgangspunkt i det skatterettslige kravet til bosted etter avtalestatenes interne rett. For norsk retts vedkommende er den aktuelle bestemmelsen hjemlet i sktl. § 2-1, (1)-(6), jfr. (9). Innholdet av bostedsbegrepet i henhold til skatteloven blir presentert i pkt. 5. Pkt. 5.2 tar for seg innflyttingssituasjonen, mens opphør av skattemessig bosted blir dekket av pkt. 5.3.

Dersom det foreligger dobbelt skattemessig bosted i henhold til statenes interne rett, fastlegger Mønsteravtalen Art. 4(2) kriteriene som skal legges til grunn for å bestemme bosted etter skatteavtalen. Det gjøres rede for innholdet av denne bestemmelsen i pkt. 6.

OECDs mønsteravtale er skrevet på engelsk. Jeg finner det derfor naturlig å ta utgangspunkt i de engelske formuleringene. I forbindelse med drøftelsen av viktige ord og uttrykk i Mønsteravtalen, vil jeg samtidig innta den norske oversettelsen av disse. Oversettelsene vil være likelydende den norske teksten som er brukt i skatteavtaler som Norge har inngått og som er basert på Mønsteravtalens bestemmelser. I den videre fremstillingen av det aktuelle begrepet vil jeg forholde meg til den norske formuleringen.

2 Skatteavtalene som traktater - metode

2.1 Forholdet mellom skatteavtaler og nasjonal lovgivning

2.1.1 Det dualistiske prinsipp - dobbeltbeskatningsavtaleloven

Skatteavtaler er skriftlige avtaler inngått mellom stater. De er derfor folkerettslige traktater.⁶ Skatteavtalene griper inn i skattelovens virkeområde. For å kunne få internrettslig betydning, må de gjennomføres i norsk rett med minst samme trinnhøyde som lov.⁷ Dette følger av lex superior-prinsippet, som innebærer at trinnhøyere regel skal gå foran trinnlavere regel i tilfelle konflikt.

Det norske folkerettssystem har tradisjonelt vært bygget på det dualistiske prinsipp. Dette innebærer at selv om traktater er folkerettslig bindende for staten, må de transformeres eller inkorporeres til norsk rett for at de skal bli en del av vår interne rett.⁸ Transformasjon betyr at det vedtas en internrettslig lov hvis innhold er i samsvar med de folkerettslige forpliktelser. Ved inkorporasjon blir selve traktaten vedtatt som en del av vår interne rett.⁹ Hvis traktaten gjelder saker av særlig viktighet eller fordrer ny lov eller stortingsbeslutning, må Stortinget på forhånd samtykke til inngåelse av traktaten, jfr. Kongeriget Norges Grundlov av 17. mai 1814 (heretter Grl.) § 26, (2). Dette er en forutsetning for at skatteavtalene skal anses som en del av norsk intern rett siden de gjør unntak fra skattelovgivningen.¹⁰

I stedet for å måtte gjennomføre hver enkelt skatteavtale i intern norsk rett ved inkorporasjon eller transformasjon, har man funnet en annen og enklere løsning. Lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til

⁶ Jfr. Wienkonvensjonen Art. 2 (1a). Se Ruud (2002) s. 62-63.

⁷ Zimmer (2003) s. 79.

⁸ NOU 1972: 16 s. 32 flg., Ruud (2002) s. 30-31.

⁹ Eckhoff (2001) s. 288.

¹⁰ Etter norsk rett fører i utgangspunktet overtredelse av Grl. § 26, (2) til ugyldighet for den aktuelle traktaten. På det folkerettslige planet har spørsmålet imidlertid vært omstridt, se Ruud (2002) s. 67.

forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. (dobbelbeskatningsavtaleloven) § 1, (1) fastslår at ”[u]nder forbehold av gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering 1) med omsyn til offentlige skatter og avgifter fastsette regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås ...”.

Den siterte bestemmelsen forutsetter at skatteavtaler inngått i medhold av dobbeltbeskatningsavtaleloven blir inkorporert i norsk rett uten særskilt lovvedtak. Slike avtaler som Kongen inngår med Stortingets samtykke blir umiddelbart en del av intern norsk rett, med trinnhøyde minst som formell lov.¹¹ Tolkningen kan ikke ledes direkte ut fra ordlyden, og forarbeidene forholder seg tause,¹² men oppfatningen følger av sikker teori og praksis.¹³ Loven innebærer samtidig en delegasjon av lovgivningsmyndighet til Kongen og Stortinget i plenum.¹⁴

Det følger av dobbeltbeskatningsavtalelovens ordlyd at skatteavtalene bare kan føre til ”lempning i beskatningen”. Den konkrete avtale kan ikke inneholde regler som skjerper beskatningen.¹⁵ En skatteavtale kan således aldri gi hjemmel for skatteplikt. Det må alltid foreligge internrettslig hjemmel for beskatning.¹⁶ Dette er en naturlig følge av legalitetsprinsippet siden det ikke er inkorporert en skjerpende regel ved dobbeltbeskatningsavtaleloven. Skulle det i et konkret tilfelle være lønnsomt for skattyter at det ses bort fra skatteavtalen, har skattyter krav på dette.¹⁷

¹¹ Dette blir kalt sektormonisme, se NOU 1972: 16 s. 99-112, Skaar (1985) s. 233 flg.

¹² Ot. prp. nr. 86 (1949), Innst. O. nr. 173 (1949).

¹³ Se for eksempel Rt. 1994/132, *Uncle John* s. 136-137, Rt. 1981/683, *Rudstrøm* s. 684, Zimmer (2003) s. 80.

¹⁴ Zimmer (2003) s. 80.

¹⁵ Det er et krav at skatteavtalen må være inngått ”[u]nder forbehold av gjensidighet”. For mer om dette, se *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 44-45

¹⁶ Zimmer (2002) s. 939, Bjelland (1999) s. 14-15.

¹⁷ Zimmer (2003) s. 81, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 45-46, Utv. 1969/509 (FIN).

2.1.2 Nærmere om skatteavtalenes trinnhøyde

Det fremgår av punkt 2.1.1 at skatteavtaler som Norge har inngått med hjemmel i dobbeltbeskatningsavtaleloven har trinnhøyde som norsk lov. Lex posterior-prinsippet innebærer at bestemmelser i skatteavtalen går foran eldre intern lovgivning.

Et spørsmål er imidlertid hva som er forholdet mellom skatteavtalen og nyere intern lovgivning. Presumpsjonsprinsippet, som innebærer en forutsetning om at norsk rett er i samsvar med landets folkerettslige forpliktelser,¹⁸ taler for å tolke den nye norske lovbestemmelsen innskrenkende for på den måten å unngå motstrid.¹⁹ I teori er det antatt at det foreligger en sterk formodning for at nyere lovgivning skal tolkes slik at bestemmelser i eldre skatteavtaler skal gå foran.²⁰ At skatteavtalene naturlig kan forstås som lex specialis i forhold til annen skattelovgivning, støtter dette.²¹ Disse tolkningsprinsippene kan bare sies å støtte opp om et utgangspunkt. Skatteavtaler som er inngått i medhold av dobbeltbeskatningsavtaleloven får formell lovs trinnhøyde. Ny lov kan alltid oppheve eldre lov. Løsningen, hvis spørsmålet skulle komme på spissen, må derfor bli at nyere intern lov gis forrang.²²

2.2 Tolkning av skatteavtaler

2.2.1 Skatteavtaler er traktater

Skatteavtalene er traktater. Det er dermed folkerettens regler om tolkning av traktater som skal anvendes ved tolkning av skatteavtalene.²³ Selv om skatteavtalene er inkorporert i norsk rett gjennom dobbeltbeskatningsavtaleloven, skal man ikke anvende norsk

¹⁸ Ruud (2002) s. 42.

¹⁹ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 43.

²⁰ Zimmer (2002) s. 939, Zimmer (2003) s. 84, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 43.

²¹ *Tax treaty interpretation* (2001) s. 263.

²² Zimmer (2003) s. 84, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 43.

²³ NOU 1972: 16 s. 40-41, Zimmer (2003) s. 95

rettskildelære i fortolkningen.²⁴ Dette er slått fast i praksis, se for eksempel Rt. 1994/752, *Alphawell* på s. 762, hvor det blir uttalt at "[s]katteavtalen må som traktattekst tolkes på bakgrunn av de folkerettslige regler om tolking av traktater".²⁵

Bestemmelsene om traktattolkning er nedfelt i Vienna Convention on the Law of Treaties av 23. mai 1969 (Wienkonvensjonen om traktatretten) Art. 31-33.²⁶ Norge har ikke ratifisert konvensjonen. Det er likevel enighet om at tolkingsreglene i stor utstrekning gir uttrykk for folkerettslig sedvane.²⁷ Det vil si at reglene er bindende selv om Norge ikke har undertegnet konvensjonen.

Hovedregelen i Art. 31(1) fastslår at:

"A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose."

Utgangspunktet for fortolkningen er den alminnelige betydningen ("ordinary meaning") av ord og uttrykk ("terms") som er benyttet i traktaten. Man starter med den objektive forståelsen av traktaten.²⁸ Det er allikevel ingen streng bokstavfortolkning man skal foreta, men en tolkning som er i samsvar med god tro ("in good faith") og i lys av traktatens formål ("object and purpose").

Den alminnelige betydningen av traktatens ord og uttrykk skal bestemmes ut fra konteksten ("context") de benyttes i.²⁹ Begrepet kontekst er nærmere definert i Art. 31(2) til å omfatte

²⁴ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 53, Zimmer (2002) s. 940.

²⁵ Sml. Rt. 2004/ 957, *PGS* s. 963.

²⁶ Ruud (2002) s. 69-75.

²⁷ Rt. 2004/ 957, *PGS* s. 963, Ruud (2002) s. 70, Zimmer (2003) s. 96, Skaar (1991) s. 40-41.

²⁸ Skaar (1991) s. 41.

²⁹ Zimmer (2003) s. 96, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 50.

selve avtaleteksten, preambel, vedlegg til avtalen, samt avtaler og andre ”instruments” som måtte være utarbeidet og akseptert av partene i forbindelse med inngåelse av avtalen. Sammen med konteksten vil også etterfølgende avtaler og praksis mellom partene som kan kaste lys over avtalen, i tillegg til andre folkerettslige regler som partene er bundet av, være relevant for tolkningen, jfr. Art. 31(3)

Hvis det fremgår at partene har ment å tillegge ord og uttrykk en spesiell mening (”special meaning”), skal denne gå foran den alminnelige betydningen, jfr. Art. 31(4). I tillegg kan man på visse betingelser gå til enkelte supplerende tolkningsmomenter, blant annet traktatenes forarbeider og forhistorie, jfr. Art. 32.³⁰

Bestemmelsene om traktattolkning i Wienkonvensjonen om traktatretten (i det følgende kalt Wienkonvensjonen) er imidlertid ikke uttømmende. Andre rettskildefaktorer, slik som reelle hensyn og juridisk teori, kan være aktuelle.³¹ I praksis vises det ofte til juridisk teori når det gjelder å fastslå innholdet av en bestemmelse. Anerkjente forfatteres syn på juridiske problemer er godkjent i Statute of the International Court of Justice av 26. juni 1945 Art. 38(1d) som ”... subsidiary means for the determination of rules of law”.

2.2.2 Betydningen av skatteavtalers formål

Henvisningen til traktatens ”object and purpose”, jfr. Wienkonvensjonen Art. 31(1), reiser spørsmål om betydningen av formålsbetraktninger ved tolkning av enkeltbestemmelser i skatteavtalene. Ved vurderingen er det naturlig å skille mellom avtalens overordnede formål og formålet bak den enkelte bestemmelse. Formål som er nedfelt i enkeltbestemmelser kan i utgangspunktet tillegges vekt ved fortolkning av den aktuelle bestemmelse.³² I forbindelse med tolkning av bostedsbegrepet i Mønsteravtalen Art. 4 er

³⁰ Ruud (2002) s. 69 flg.

³¹ Ruud (2002) s. 69, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 52.

³² *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 55-57.

det særlig skatteavtalenes overordnede formål om å unngå dobbeltbeskatning som er relevant.

Hensynet til effektiv forebygging av dobbeltbeskatning taler for at skatteavtalenes overordnede formål skal tillegges vekt ved tolkningen. Tolkning som ikke er basert på ordlyden, men på formålet å unngå dobbeltbeskatning, kan imidlertid føre til at statene må gi avkall på beskatningsmyndighet i større utstrekning enn hva som følger av avtalen. Dette strider mot statenes suverenitet. Høyesterett er av den mening at suverenitetsprinsippet må veie tyngst.³³ Samme syn er lagt til grunn i norsk teori.³⁴ Etter en nærmere vurdering må riktig løsning være at dobbeltbeskatningsformålet ikke kan begrunne et tolkningsresultat som fører til at en stat må gi avkall på skattegrunnlaget i større utstrekning enn hva som følger av avtaleteksten.³⁵

2.2.3 Statenes praksis

Andre rettskildefaktorer som kommer inn ved fortolkning av skatteavtaler er tidligere praksis fra nasjonale domstoler og administrative myndigheter. De fleste skatteavtalene som Norge har inngått følger OECDs mønsteravtale. Praksis i forbindelse med en avtale vil derfor kunne tillegges vekt ved fortolkning av en annen.³⁶

Det er imidlertid mer usikkert om og i hvilken grad man kan legge vekt på andre staters retts- og administrative praksis i fortolkning av en skatteavtale. Hensynet til statenes suverenitet taler i mot.³⁷ Praksis fra andre stater kan dessuten være vanskelig tilgjengelig. Høyesterett har imidlertid, ved enkelte anledninger, sett hen til utenlandsk praksis.³⁸ Samtidig finnes det trolig ingen avgjørelser hvor utenlandsk praksis er tillagt noen

³³ Se for eksempel Rt. 2004/957, *PGS* s. 963.

³⁴ Zimmer (2003) s. 97, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 55-57.

³⁵ Skaar (1991) s. 41-44, Zimmer (2003) s. 96-97.

³⁶ Zimmer (2003) s. 98.

³⁷ Zimmer (2002) s. 954, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 64.

³⁸ Se for eksempel Rt. 2002/718, *Heerema III* s. 724-725, Rt. 1984/99, *Alaska* s. 105.

avgjørende vekt ved tolkningen.³⁹ Wienkonvensjonen Art. 31(3b) forutsetter at praksis, spesielt fra de kontraherende stater i den aktuelle avtale, kan være relevant ved fortolkningen. Det kan føre til at det blir enklere å komme frem til samme tolkningsresultat. Dobbeltbeskatning samt ikke-beskatning forebygges dermed på en mer effektiv måte.⁴⁰ Alt i alt taler momentene for at andre staters praksis kan være relevant for å klargjøre innholdet av en bestemmelse, men at den ikke skal legges ukritisk til grunn. Andre staters praksis skal spesielt brukes med forsiktighet når det kan føre til innskrenkning i norsk beskatningsrett.⁴¹ Praksis knyttet til en avtale kan være relevant ved tolkningen av en annen.⁴² En forutsetning er imidlertid at avtalene bygger på samme mønster.

2.2.4 OECDs mønsteravtale og dens kommentarer

Det klare utgangspunktet er at Mønsteravtalen og dens kommentarer (i det følgende også benevnt Kommentarene) ikke er bindende for medlemsstatene.⁴³ Det er OECD Committee on Fiscal Affairs som har utarbeidet Mønsteravtalen, og dette organet har ikke kompetanse til å binde medlemsstatene.⁴⁴ Hensynet til skattyter taler for at man ikke skal legge Kommentarene ukritisk til grunn. Disse er utformet av representanter for medlemslandenes finansdepartementer, det vil si skattekreditorene. En skatteavtale får ikke bare konsekvenser for avtalestatene men også for skattyterne som en tredjepart.⁴⁵

Kommentarene knyttet til bostedsbegrepet i Art. 4 har, bortsett fra noen endringer, ikke blitt vesentlig endret siden Kommentarene til Mønsteravtalen av 1963. Utviklingen som har

³⁹ Se for eksempel Rt. 1994/752, *Alphawell* s. 765. Sml. Zimmer (2002) s. 954-956.

⁴⁰ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 64-65.

⁴¹ Zimmer (2003) s. 98

⁴² Se for eksempel Rt. 2001/512, *Safe Services* s. 522. En dom av en belgisk appelldomstol samt oppfatninger i OECD statene omtales i forbindelse med fortolkningen av Den nordiske skatteavtalen. Den utenlandske rettspraksisen ble ikke tillagt nevneverdig vekt, men det er av interesse at den nevnes.

⁴³ Sml. Zimmer (2002) s. 940.

⁴⁴ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 57.

⁴⁵ Zimmer (2002) s. 948-949, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 62.

vært omkring praksis på dette området har derfor i liten grad blitt reflektert i Kommentarene slik de er i dag.

Høyesterett henviser ofte til Kommentarene og tillegger dem til dels betydelig vekt. I Rt. 2004/957, *PGS* på s. 964-965 uttales det at "... OECD's merknader har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolking av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e)".⁴⁶ Samme oppfatning er lagt til grunn av flere norske forfattere.⁴⁷ Dette er også i stor grad akseptert som utgangspunkt internasjonalt.⁴⁸ Det at avtalestatene faktisk oppretter en skatteavtale på grunnlag av Mønsteravtalen, er et moment for at innholdet av den konkrete avtalen skal forstås på samme måte som OECDs modell og i henhold til Kommentarene. Dette gjelder i det minste når den konkrete bestemmelse er lik. På dette grunnlag må man konkludere med at OECDs mønsteravtale og dens Kommentarer er viktige tolkningsmomenter ved tolkningen av norske skatteavtaler.⁴⁹ Vekten til disse tolkningsmomentene kan derimot variere i den konkrete vurdering.

Et spørsmål er om og eventuelt i hvilken utstrekning det er tillatt å tillegge nyere Kommentarer vekt ved tolkning av eldre skatteavtaler. Man må da forutsette at ordlyden i Mønsteravtalen ikke er endret, og at den aktuelle skatteavtalen bygger på denne. Verken ordlyden eller Kommentarene knyttet til Mønsteravtalen Art. 4 har gjennomgått store forandringer siden 1963.

Hensynet til statenes suverenitet er et moment som taler i mot anvendelse av etterfølgende fortolkningsmomenter. Høyesterett har allikevel ved flere anledninger benyttet nyere

⁴⁶ Sml. Rt. 1997/653, *Siemens* på s. 662-663.

⁴⁷ Zimmer (2002) s. 947-950, Zimmer (2003) s. 99, Skaar (1991) s. 45-46, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 58-61.

⁴⁸ Vogel (1997) Introduction pkt. 80, Engelen (2004) s. 439 flg., Hilling (2005) s. 55.

⁴⁹ Oppfatningene er noe forskjellige med hensyn til Kommentarenes rettslige status, hvor de eventuelt kan plasseres i Wienkonvensjonens system. For mer om dette, se *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 58 flg., Skaar (1991) s. 45-49.

Kommentarer ved tolkningen av eldre avtaler.⁵⁰ Kommentarene selv mener at nyere uttalelser som hovedregel bør tillegges relativt stor vekt. Disse nye uttalelsene reflekterer ofte en konsensus blant medlemslandene med hensyn til hvordan eksisterende avtalebestemmelser skal forstås i en konkret situasjon.⁵¹ I *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 63-64 forutsettes det at endrete eller nyere Kommentarer kan legges til grunn ved fortolkning av eldre skatteavtaler. Forutsetningen er at de ikke strider mot den enkelte skatteavtales ordlyd eller andre primærkilder, og at det ikke er uenighet om disse endringene. Etter en samlet vurdering må konklusjonen bli at endrete/nyere Kommentarer kan legges til grunn som tolkningsmomenter ved forståelsen av eldre skatteavtaler. Gjennomslagskraften til disse Kommentarene kan imidlertid variere.

2.2.5 Forholdet mellom Mønsteravtalens uttrykk og intern rett

Det følger av langvarig og sikker rettsoppfatning at bosted i henhold til Mønsteravtalen Art. 4(1, 1. punktum)⁵² skal vurderes etter nasjonal rett og nasjonale rettskildeprinsipper.⁵³ Dette forutsettes i ordlyden, jfr. "... under the laws of that state ...". Det bidrar til forutberegnelighet for skattyter siden avgjørelsen da baseres på kjente, internrettslige begreper. Eventuelt dobbelt bosted søkes løst etter Art. 4(2).

Et sentralt spørsmål er hvordan man skal fortolke ord og uttrykk i Art. 4(2). Art. 3(2) fastslår at "... any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State ...". Ordlyden kan tyde på at innholdet av Art. 4 (2) skal tolkes i henhold til internrettslige begreper i den aktuelle stat som foretar fortolkningen.

⁵⁰ Se for eksempel Rt. 1984/99, *Alaska* hvor den aktuelle skatteavtalen med USA var fra 1971 mens Kommentarene de benyttet var fra 1977. Det rettslige grunnlaget for bruken ble imidlertid ikke diskutert. Sml. Rt. 1997/653, *Siemens* s. 663.

⁵¹ OECD komm. Introduction pkt. 35.

⁵² Se pkt. 4.

⁵³ OECD komm. art. 4, pkt. 8, Zimmer (2003) s. 126, Vogel (1997) art. 4, pkt. 23, Weizman (1994) s. 244-245.

Når det gjelder ”statsborgerskap”, fastslår Art. 3(1g, i) at det skal forstås som ”any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State”. Her vises det tilbake til innholdet begrepet har i den enkelte stat. Vilkårene for å bli tatt opp som statsborger/borger varierer fra land til land. Av den grunn er det vanskelig å komme frem til en felles internasjonalt forståelse. Det er alminnelig antatt at ”statsborgerskap”, jfr. Art. 4(2c),⁵⁴ ut fra begrepets natur, må defineres ut fra intern rett i den aktuelle staten.⁵⁵

Løsningen er imidlertid mer uklart når det gjelder hva som menes med disponere ”fast bolig”, ”sentrum for livsinteressene” samt ”vanlig opphold”, jfr. Art. 4(2a og b).⁵⁶ Spørsmålet er om sammenhengen taler for en annen forståelse av disse begrepene. Kommentarene forholder seg tause. I et brev fra Finansdepartementet til Sivilombudsmannen 5. april 2006 og 16. november 2006 går Finansdepartementet langt i å vektlegge interne rettsregler ved fortolkningen av kriteriene i Art. 4(2).

En slik forståelse kan ikke sies å ha blitt lagt til grunn i praksis. I en lagmannsrettsavgjørelse inntatt i LB-2006-61335 blir det derimot uttalt at ”... hensynet til enhetlig forståelse av skatteavtaler [tilsier] forsiktighet med å trekke inn internrettslige tolkninger...”.⁵⁷ Dersom hver stat skal tolke begrepene i henhold til internrettslig betydning og ikke gi dem en objektiv, autonom forståelse uavhengig av intern rett, vil det kunne føre til mange ulike fortolkninger. Det ville dermed blitt svært vanskelig å få til en enighet med hensyn til skattyters bosted. Formålet til Art. 4(2) er å tilkjenne kun en stat rollen som bostedsstat.⁵⁸ Zimmer hevder at ”[d]et må antas at man ved tvil om

⁵⁴ Se pkt. 6.5.

⁵⁵ Avery Jones (1981) s. 19-20, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 117-118, Zimmer (2003) s. 127, Vogel (1997) art. 4, pkt. 81.

⁵⁶ Se pkt. 6.2, 6.3 og 6.4.

⁵⁷ Sml. Utv. 2006/1500 (LRD) hvor de fremhever Kommentarenes relevans ved fortolkningen av en skatteavtale.

⁵⁸ Se pkt. 2.2.2.

bestemmelsens ord og uttrykk normalt ikke skal falle tilbake på uttrykkenes betydning i intern rett i statene, men søke etter deres internasjonale betydning”.⁵⁹ Samme synspunkt er dominerende i internasjonal teori.⁶⁰

På bakgrunn av dette må en derfor anta at sammenhengen tilsier at kriteriene i Art. 4(2) skal tolkes ut fra en objektiv, autonom forståelse, uten hensyn til nasjonale regler, med unntak for statsborgerskap.

3 Betydningen av hvor man er skattemessig bosatt

3.1 I intern rett

Det skatterettslige bostedsbegrepet i intern rett har til formål å omfatte personer som har en fast og sterk subjektiv tilknytning til Norge. Bosted drar dermed skillet mellom personer med alminnelig og begrenset skatteplikt til riket, samt mot de som ikke er skattepliktige til Norge i det hele tatt. Fysiske personer som anses skattemessig bosatt i Norge har i utgangspunktet alminnelig skatteplikt til Norge. Den omfatter all inntekt og formue i både Norge og i utlandet (globalinntektsprinsippet), se sktl. § 2-1, (9), jfr. § 2-1, (1). Personer som ikke anses skattemessig bosatt i riket kan kun eventuelt ha begrenset skatteplikt til Norge. Skatteplikten omfatter da spesifikt angitte inntekts- og formuesposter som har en særlig objektiv tilknytning til Norge, se sktl. § 2-3. Dette er som hovedregel inntekt som har sin kilde i eller som er opptjent i Norge.⁶¹

⁵⁹ Zimmer (2003) s. 127. Sml. *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 113-117.

⁶⁰ Vogel (1997) art. 4, pkt. 67-69, Avery Jones (1981) s. 19 flg., *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer* (1991) s. 63.

⁶¹ *Internasjonal skattehåndbok* (2002) s. 45, Landa (2004) s. 241.

3.2 I skatteavtalene

Skatteavtalens bestemmelser om bosted avgjør hvilke personer som faktisk omfattes av den aktuelle skatteavtale, se pkt. 4.1. At skattyter omfattes av skatteavtalen, er viktig med sikte på å unngå dobbeltbeskatning som følge av dobbelt bosted etter avtalestatenes interne rett, eller dobbeltbeskatning på grunn av beskatning i både bostedsstat og kildestat.⁶²

Skatteavtalen bygger på et prinsipp hvoretter den ene staten er bostedsstat og den andre staten er kildestat.

Hvor dobbeltbeskatning oppstår på grunn av dobbelt bosted, oppstiller Art. 4(2) kriterier for å avgjøre skattyters bosted etter skatteavtalen, se pkt. 6. Når bostedsstat og kildestat er avgjort etter skatteavtalen, kan man avgjøre fordelingsgrunnlaget av beskatningsretten. I OECDs mønsteravtale er hjemstatsbeskatning utgangspunktet.⁶³ Hjemstaten, det vil si bostedsstaten, har en generell beskatningsrett, mens kildestaten, på visse betingelser, har rett til å skattlegge bestemte inntekter eller formue som har kilde i det aktuelle landet.⁶⁴ Fordelingsreglene er inntatt i Mønsteravtalens kapittel III "Taxation of income" (Art. 6-21) og kapittel IV "Taxation of capital" (Art. 22).

Det er bostedsstaten i henhold til Mønsteravtalen som skal forebygge dobbeltbeskatning hvis inntekt eller formue kan beskattes i begge stater. I praksis er det to hovedmodeller som brukes for å forhindre dobbeltbeskatning: unntaksmetoden, jfr. Art. 23A og kreditmetoden, jfr. Art. 23B. I Mønsteravtalen er disse to metodene likestilte. Metodene varierer noe i skatteavtalene som Norge har inngått, men kreditmetoden er foretrukket i nyere avtaler.

Etter unntaksmetoden, også kalt fordelingsmetoden, skal hjemstaten unnlate å beskatte visse typer av inntekt/formue som beskattes i kildestaten. Unntaksmetoden kan tenkes anvendt i to hovedvarianter. Fullt unntak innebærer at inntekten/formuen unntas fullstendig fra skattlegging i hjemstaten. Det tas heller ikke hensyn til unntatt inntekt/formue ved

⁶² OECD komm. art. 4, pkt. 1, Innst. O. nr. 77 (2002-2003)

⁶³ Zimmer (2003) s. 71.

⁶⁴ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 109.

beregning av øvrige skatter. Ved unntak med progresjonsforbehold vil for eksempel inntekten i Norge kunne skattlegges etter de satser som man ville ha anvendt om også utenlandsinntekten ble skattlagt i Norge.⁶⁵

Kredittmetoden gjennomføres ved at bostedsstaten i første omgang beskatter skattyter for all inntekt og formue etter statens interne rett. Deretter avverges dobbeltbeskatning ved at bostedsstaten gir et fradrag i skatt for skatt som er betalt til kildestaten. Kredittmetoden anvendes i to hovedvarianter. Etter full kreditt kan fradraget i norsk skatt tilsvare hele skatten som er betalt i den annen stat. Den vanligste metoden er imidlertid ordinær kreditt, hvor fradraget begrenses til den skatt som ville blitt ilagt utenlandsinntekten/-formuen i hjemstaten.⁶⁶

Formue og inntekt som ikke omfattes av skatteavtalen kan alltid skattlegges i Norge, forutsatt at skattyter anses som skattemessig bosatt i riket etter intern rett. Dette følger av globalinntektsprinsippet, se sktl. § 2-1, (9). At man anses for bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, medfører ikke at skattyter ikke regnes som skattemessig bosatt i Norge etter intern rett lenger. Et slikt opphør må alltid avgjøres etter sktl. § 2-1, (3). Dersom bosted etter skatteavtalen i det annet land opphører, vil skattyter igjen få full skatteplikt til Norge etter intern rett.⁶⁷

⁶⁵ *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s. 53.

⁶⁶ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 757.

⁶⁷ *Lignings-ABC* 2006/1141.

4 Skatteavtalenes bostedsbegrep - Art. 4(1)

4.1 Hovedregel – alminnelig skatteplikt

Hovedregelen for å bestemme en persons skatterettslige bosted etter skatteavtalen er regulert i Mønsteravtalen Art. 4 (1, 1. punktum):

”For the purposes of this Convention, the term ‘resident of a Contracting State’ means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.”

Oppsummert er vilkårene:

1. Personen må være ”liable to tax” (skattepliktig) i en av avtalestatene i henhold til dens interne rett,
2. slik skatteplikt må oppstå på grunn av et tilknyttet kriterium ”by reason of” (på grunnlag av), og
3. det tilknyttede kriteriet må falle inn under ”domicile” (domisil), ”residence” (bopel) eller ”any other criterion of a similar nature” (ethvert annet lignende kriterium).

Det er en forutsetning at man oppfyller disse vilkårene for i det hele tatt å være subjekt etter skatteavtalen, se Mønsteravtalen Art. 1, jfr. Art. 3(1a) og Art. 4(1, 1. punktum).

Tilknytningskriteriene for å avgjøre en fysisk persons bosted er ”domisil”, ”bopel” og ”ethvert annet lignende kriterium”.⁶⁸ Det er den alminnelige skatteplikten som er

⁶⁸ ”Place of management” refererer seg til selskaper og lignende og vil av den grunn ikke behandles nærmere i den videre fremstillingen.

relevant.⁶⁹ Definisjonen søker å dekke de ulike former for personlig tilknytning man kan ha til en stat og som etter intern rett gir grunnlag for alminnelig skattlegging av individet.⁷⁰ Artikkelen viser tilbake til de kontraherende staters internrettslige regler om skatteplikt basert på bosted. Kriteriene skal tolkes i henhold til innholdet hvert av uttrykkene har i et lands interne rett, se pkt. 2.2.5.

I det følgende vil kriteriene ”domisil” og ”bopel” bli behandlet i pkt. 4.2. Deretter drøftes ”ethvert annet lignende kriterium” i pkt. 4.3 og vilkåret ”skattepliktig” i pkt. 4.4. Personer som bare er underlagt begrenset skatteplikt i en avtalestat omfattes ikke av skatteavtalen, jfr. Art. 4(1, 2. punktum). Denne presiseringen omtales kort i pkt. 4.5. Det kan reises spørsmål om hvem det påhviler å dokumentere at vilkårene om bosted etter skatteavtalen er oppfylt, samt hvor omfattende denne dokumentasjonsplikten er. Bevisbyrden knyttet opp til Art. 4(1) blir vurdert i pkt. 4.6.

4.2 Nærmere om domisil og bopel

Etter norsk intern skatterett er det bosted etter sktl. § 2-1, (1)-(6) som fører til alminnelig skatteplikt i riket, jfr. 9. ledd, og som dermed omfattes av Mønsteravtalen Art. 4(1, 1. punktum). I teori er det antatt at bosted i henhold til skatteloven faller inn under alternativet ”bopel”.⁷¹ Etter norsk rett sondres det ikke mellom domisil og bopel. I common law land derimot, er det merkbare ulikheter mellom begrepene. Domisil har et smalere anvendelsesområde. Det er krav om en betydelig sterkere tilknytning til landet enn hva som er tilfellet med kravet om bopel.⁷² Det stilles ikke strenge krav for at man skal anses som

⁶⁹ Zimmer (2003) s. 126 og Vogel (1997) art. 4, pkt. 24, Skaar (1991) s. 50.

⁷⁰ OECD komm. art 4, pkt. 8.

Skattegrunnlaget varierer fra stat til stat. OECDs mønsteravtale legger opp til et skille hvor det er relativt klart hvorvidt en person skal skattes på grunnlag av bopel eller på et annet og ikke så omfattende grunnlag, for eksempel kildebeskatning. Dersom en stat ikke opererer med slike klare skiller, vil ikke Mønsteravtalen være like anvendelig. Se Couzin (2002) s. 151 flg.

⁷¹ *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer* (1991) s. 61.

⁷² Vogel (1997) art. 4, pkt. 26 flg.

skatterettslig bosatt i Norge etter norsk internrett, se pkt. 5.2. Bostedsbegrepet i norsk skatterett må derfor sies å falle inn under kriteriet ”bopel”. Sondringen har imidlertid liten betydning så lenge man faktisk omfattes av bostedsbegrepet i Art. 4(1).

Det blir foretatt en nærmere redegjørelse av skattelovens bestemmelse om bosted i pkt. 5.

4.3 Vilkåret ”ethvert annet lignende kriterium”

Et spørsmål er hva som ligger i begrepet ”ethvert annet lignende kriterium”. Dette tilsier at ”domisil” og ”bopel” bare er eksempler på tilstander som fører til skattemessig bosteds-tilknytning. Formålet med formuleringen er å dekke de ulike former for personlig tilknytning man kan ha til en stat og som etter intern rett også gir rett til alminnelig skattlegging av individet.⁷³ I følge Vogel, kommer det implisitt frem her at “[t]he term should be understood to mean any locality-related attachment that attracts residence-type taxation”.⁷⁴ Det er de stedsrelaterte tilknytningene som innebærer alminnelig skatteplikt til en stat som omfattes. Vi får med dette en sontring mellom begrenset og alminnelig skatteplikt. Skatteplikt som etter intern rett er basert på statsborgerskap anses trolig ikke for å falle inn under momentet ”ethvert annet lignende kriterium”. Statsborgerskap medfører ikke noen direkte stedsrelatert tilknytning til den aktuelle staten og omfattes dermed ikke av bostedsbegrepet i Mønsteravtalen Art. 4(1).⁷⁵

4.4 Vilkåret ”skattepliktig”

Det er ikke uten videre klart hva som ligger i kravet ”skattepliktig”. Et sentralt spørsmål er om det er tilstrekkelig å være omfattet av skattelovgivningen, henholdsvis som bosatt, i den aktuelle staten, eller om det i tillegg kreves at personen faktisk må betale skatt? Dersom

⁷³ OECD komm. art. 4, pkt. 8.

⁷⁴ Vogel (1997) art. 4, pkt. 29.

⁷⁵ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 113, Weizman (1994) s. 248-249.

man forstår vilkåret dit hen at personen også må betale skatt, medfører det at en person som av ulike årsaker er unntatt fra beskatning, ikke omfattes av skatteavtalen.

Ordlyden gir ingen nærmere avklaring. Et viktig formål med en skatteavtale er å forhindre dobbeltbeskatning samt skatteunndragelse. Hvis en person ikke blir underlagt faktisk beskatning, kan det tale for at vedkommende heller ikke har behov for beskyttelse etter skatteavtalen. Man skal være forsiktig med fortolkninger som fører til at statene må gi slipp på beskatningsretten i større omfang enn hva som er fastlagt i avtalen, jfr. pkt. 2.2.2.

I følge OECDs kommentarer, anser de fleste stater subjekter med betinget skatteplikt som bosatt i den aktuelle stat.⁷⁶ Dette tilsier at det har kommet til en etterfølgende forståelse av hvordan ”skattepliktig” skal forstås, jfr. Wienkonvensjonen Art. 31(3a). Støtte for dette synet finner man i Utv. 1999/1181 (URD) på s. 1190, hvor retten legger til grunn ”... at det ikke er noe krav om faktisk beskatning av den aktuelle inntekt i den andre staten for at skatteavtalen skal kunne påropes og gis anvendelse. Det som i denne forbindelse er avgjørende, er hvorvidt vedkommende hadde alminnelig skatteplikt”. Vogel hevder at

”[a]pplication of the distributive rules is **not** conditional on the person concerned **actually** being taxed (as a resident). All it requires is that the person concerned has that personal attachment to at least one of the contracting States – the “State of residence” – which **might** result in him becoming subject to full tax liability”.⁷⁷

Uttalelsen taler for at Art. 4(1) ikke reiser noe krav om faktisk beskatning for at en person skal anses som skattemessig bosatt. I norsk teori er det også lagt til grunn at det er tilstrekkelig at subjektet prinsipielt er omfattet av skattelovgivningen som bosatt.⁷⁸ Finansdepartementet er av samme mening i en uttalelse inntatt i Utv. 2000/1235.

⁷⁶ OECD komm. art. 4, pkt. 8.2-8.3

⁷⁷ Vogel (1997) art. 4, pkt. 24a.

⁷⁸ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 111-112, Zimmer (2003) s. 126.

Etter en samlet vurdering må man derfor anta at utgangspunktet for skatteavtaler hvor Norge er en kontraherende stat, er at det ikke er noe krav om faktisk skattebelastning for å bli ansett som ”skattepliktig”. Det er tilstrekkelig at man er omfattet av skattelovgivningen som bosatt. Den aktuelle avtale må imidlertid vurderes konkret.

Når det gjelder personer som er unntatt fra beskatning, må man imidlertid skille mellom de som er ubetinget skattefri og de som er betinget skattefri. En person som har fått skattefritak på nærmere angitte vilkår og dermed er betinget skattefri, vurderes trolig som skattepliktig i skatteavtalens forstand. Man er allikevel underlagt landets skattelovgivning. Hvis man ikke lenger oppfyller kriteriene for skattefritak, er man igjen skattepliktig. En person som er ubetinget skattefri vil derimot ikke kunne bli skattepliktig etter dette landets interne skattelovgivning. Vedkommende vil formodentlig ikke anses som skattepliktig i henhold til skatteavtalen.⁷⁹

Det må videre være klart at man er å anse som skattepliktig etter skatteavtalen selv om man ender opp med å ikke betale skatt i det hele tatt, for eksempel i det tilfellet hvor fradragspostene overstiger inntektene.

4.5 Personer underlagt begrenset skatteplikt

En person som er skattepliktig i en stat bare på grunnlag av inntekt fra kilder i eller formue i denne staten, skal ikke anses for bosatt i den aktuelle staten, jfr. Mønsteravtalen Art. 4(1, 2. punktum).⁸⁰ Det fremkommer ikke uttrykkelig, men det er sikker tolkning at unntaket også retter seg mot en person som ikke er permanent bosatt i staten men som under nasjonal rett anses for å være bosatt, og hvis skatt er begrenset til inntekter fra kilder eller kapitalplasseringer i denne stat. Dette kan være situasjonen i enkelte land for

⁷⁹ Forskjellen kan illustreres ved å se på sktl. § 2-30 som gjelder skattefritak, dvs. ubetinget skattefritak, og sktl. § 2-32 som gjelder begrensning av skatteplikt, dvs. betinget skattefritak.

⁸⁰ Zimmer (2003) s 126.

utenlandske diplomat- og konsulatansatte som utfører tjenester innenfor denne stats territorier.⁸¹

I forbindelse med Art. 4(1, 2. punktum) er det viktig å være klar over at det er enkelte land, for eksempel en del latinamerikanske, som har utformet sine skatteregler etter territorialprinsippet. Territorialprinsippet innebærer at man bare beskatter inntekt som har sin kilde i vedkommende stat.⁸² I følge OECDs kommentarer, er det viktig at annen setning tolkes restriktivt. Setningen legger opp til et skille mellom alminnelig og begrenset skatteplikt.⁸³ Det er verken ønskelig eller hensikten at alle personer som er bosatt i et land hvor de følger territorialprinsippet ikke skal omfattes av avtalen.⁸⁴ I et slikt tilfelle må man trolig foreta en konkret vurdering av faktisk bosettelse, selv om det ikke gjelder et slikt tilknytningskrav for skatteplikt i landets internrett. I tillegg må man vurdere hvorvidt skattyters reelle skatteplikt kan anses som tilnærmet alminnelig skatteplikt.

4.6 Bevisbyrde

Det klare utgangspunkt er at det påligger skattyter å dokumentere at han betraktes som skatterettslig bosatt etter intern rett i den aktuelle staten. En må videre anta at vedkommende må godtgjøre at det foreligger skatteavtalemessig bosted etter skatteavtalen i den annen stat etter Art. 4(1), og at det vil oppstå dobbeltbeskatning i strid med skatteavtalen som følge av det doble bostedet.⁸⁵

Norge har ingen plikt etter skatteavtalene til automatisk å oppgi skatteavtalebosted i landet for en person som regnes som bosatt i en annen stat. Så lenge skattyter anses bosatt her i

⁸¹ OECD komm. art. 4, pkt. 8, Vogel (1997) art. 4, pkt 31.

⁸² Zimmer (2003) s. 26.

⁸³ Weizman (1994) s. 249.

⁸⁴ OECD komm. art. 4, pkt. 8, Couzin (2002) s. 147-148.

⁸⁵ En viss lempning i kravene kan tenkes, se Utv. 2005/384 (OLN)

riket etter internretten, legger norske ligningsmyndigheter som utgangspunkt til grunn at det foreligger beskatningsrett etter skatteavtalen.

Skattyters plikt til å dokumentere at han betraktes som bosatt etter intern rett i den aktuelle staten, er antatt gjennom en fast og langvarig lignings- og underrettspraksis.⁸⁶ Samme synspunkt er kommet til uttrykk i *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 118-119. Et slikt krav strider ikke mot bevisbyrderregelen etter norsk intern skatterett. Det er skattyter selv som er nærmest til å framskaffe informasjonen. Samlet taler momentene for at det er skattyter som må godtgjøre at han anses som skatterettslig bosatt i den aktuelle staten etter dens interne rett, jfr. Art. 4(1).

En må anta at bevisbyrdekravet rekker noe videre. I Utv. 2007/864 (URD) forutsetter retten at skattyter i tillegg må bevise at han betraktes som skatterettslig bosatt i den annen stat etter den aktuelle skatteavtale. Samme synspunkt kommer til uttrykk i Utv. 2002/862 på s. 865, hvor Skattedirektoratet påpeker at skattyter må fremlegge dokumentasjon "... hvor det fremgår at spanske skattemyndigheter anser vedkommende person som skatteavtalemessig bosatt [i Spania] ...".⁸⁷ Finansdepartementet gir en omfattende redegjørelse for bevisbyrden til skattyter i Utv. 2005/1396. Der fastslås tilsvarende dokumentasjonsplikt.⁸⁸ *Lignings-ABC* 2006/1140 viser til uttalelsen og legger samme krav til grunn. Det er ikke presisert i noen av uttalelsene om godtgjørelse av bosted etter skatteavtalen skal gjelde etter Art. 4(1) eller Art. 4(2). En må imidlertid forutsette at bekreftelse i henhold til Art. 4(1) er tilstrekkelig. Art. 4(2) vurderes først når det foreligger dobbelt bosted i henholdt til Art. 4(1).

⁸⁶ Se for eksempel Utv. 1975/293 (SKD) s. 295, Utv. 1985/635 (URD) s. 641-642, Utv. 1985/650 (URD), Utv. 1987/439 (LBH).

⁸⁷ Sml. brev fra Finansdepartementet 14. juni 1999 og 5. april 2006 s. 7 samt artikkel fra Skatteetaten 19. januar 2005.

⁸⁸ Sml. Utv. 2001/1647 (FIN).

Både rettspraksis og en sikker og langvarig oppfatning blant skattemyndighetene taler for at det påligger skattyter å godtgjøre at han betraktes som skatteavtalemessig bosatt i den annen stat i henhold til Art. 4(1). En slik dokumentasjonsplikt anses derfor å være gjeldende rett.

Kravet om at skattyter må dokumentere at det vil oppstå dobbeltbeskatning i strid med avtalen følger av skatteavtalen som sådan. En skatteavtale legger begrensning i en stats beskatningsrett bare ut fra det som faktisk fremkommer av avtalen. Avtalens anvendelse forutsetter at det aktuelle tilfellet gjelder skatter som omfattes av overenskomsten. Et hovedformål med skatteavtalen er å forhindre dobbeltbeskatning. Hvis det faktisk ikke foreligger dobbeltbeskatning i strid med avtalen, vil heller ikke avtalen komme til anvendelse.⁸⁹ At skattyter må godtgjøre dobbeltbeskatning i strid med avtalen, fremkommer også av Utv. 2005/1396 (FIN).

En nærmere gjennomgang av bevisbyrdens materielle innhold anses å falle utenfor oppgavens rammer.⁹⁰

5 Skattelovens bostedsbegrep

5.1 Innledning

Skatteavtalenes bostedsbegrep, jfr. Mønsteravtalen Art. 4(1), tar utgangspunkt i de kontraherende staters krav til skatterettslige bosted i henhold til intern rett. I norsk rett er sktl. § 2-1 eneste mulige hjemmel for skatteplikt som oppfyller tilknytningsvilkåret i Art. 4(1), se pkt. 4.2.

⁸⁹ Dobbeltbeskatning, kan også avhjelpes etter ensidige interne skatteregler, se sktl. §§ 16-20 flg.

⁹⁰ For mer om dette tema, se Utv. 2005/1396 (FIN), *Lignings-ABC* 2006/1140-1141.

I forhold til en innflyttingssituasjon er det viktig å få klargjort reglene for når en person anses bosatt i Norge i henhold til skatteloven. Det er først da man eventuelt vil være omfattet av en skatteavtale i henhold til skatterettslig bosted basert på norske interne skatteregler. Bestemmelsene om skattemessig bosted ved innflytting er aktuelle for personer som ikke tidligere har bodd i Norge, og for de som har bodd her tidligere og fått godkjent skattemessig utflytting før 1. januar 2004.

Når det gjelder en utflyttingssituasjon er det nødvendig å vurdere hvorvidt skatterettslig bosted i Norge har opphørt. Dersom svaret er ja, vil man ikke lenger ha internrettslig skatteplikt til Norge basert på bosted, og man vil heller ikke anses for å være bosatt i Norge i skatteavtalemessig forstand.⁹¹ Bestemmelsene om utflytting gjelder for personer som var bosatt i riket per 31. desember 2003, samt de som blir skattemessig bosatt i Norge i 2004 eller senere.⁹²

Hovedregelen for fysiske personers skatteplikt til Norge finner man i sktl. § 2-1, (1):

”Plikt til å svare skatt har enhver person som er bosatt i riket”.

Disse plikter da å skatte av ”all formue og inntekt her i riket og i utlandet”, jfr. 9. ledd. Dette kalles globalinntektsprinsippet (alternativt globalformuesprinsippet), og personene det gjelder har alminnelig skatteplikt til Norge.⁹³

⁹¹ Selv om man anser skattyter for utflyttet etter sktl. § 2-1, (3), kan en viss skatteplikt til riket bestå også etter dette tidspunktet, jfr. sktl. § 10-70. Dette er den såkalte exit-skatteregelen som innebærer at skatteplikt for aksjegevinster og fradragsrett for aksjetap utløses ved en fysisk persons utflytting fra Norge. En slik skatteplikt bortfaller først dersom aksjen eller andelen ikke er realisert innen fem år etter at skatteplikten opphørte etter sktl. § 2-1, (3) eller skatteavtale med annen stat. For mer om dette, se *Bedrift, selskap og skatt* (2006) s. 323 flg.

⁹² SKM-2005-7 pkt. 46.2.2.

⁹³ Zimmer (2005) s. 97. Unntak fra prinsippet følger naturligvis av skatteavtalene, se pkt. 3.2, samt sktl. § 2-1, (10).

Skatteplikt forutsetter hjemmel til å skattlegge. Det sentrale vilkåret er ”bosatt”. Begrepet er nærmere definert i sktl. § 2-1, (2)-(6). Hovedregelen er knyttet til opphold. Innflyttings-situasjonen fremstilles i pkt. 5.2, mens opphør av skattemessig bosted i riket blir drøftet i pkt. 5.3. Pkt. 5.4 omtaler bevisbyrdereglene for hvorvidt skattyter kan anses for å være utflyttet, alternativt innflyttet.

Er du bosatt i landet hele livet vil du være skattesubjekt i all hovedsak fra fødselstidspunktet til dødstidspunktet, jfr. forutsetningsvis sktl. § 2-14, (1) og § 2-15, (1). Når en person først har oppfylt vilkårene for å være bosatt, kan bostedstilknytningen etter internretten bare opphøre etter reglene om utflytting, se pkt. 5.3.

Begrepet ”riket” omfatter hele det norske territorium, inkludert Svalbard, Jan Mayen og bilandene. For disse områdene er det imidlertid gitt en del særregler. En behandling av disse reglene anses for å falle utenfor oppgavens rammer.⁹⁴

5.2 Etablering av skattemessig bosted - innflytting

Innflyttingssituasjonen er regulert i sktl. § 2-1, (2):

”Person som

- a. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode, eller
 - b. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseks månedersperiode,
- anses som bosatt i riket, men først i det inntektsår oppholdet i riket overstiger antallet dager som nevnt i henholdsvis a og b.

Bestemmelsen i b gjelder ikke for person bosatt på Svalbard.”

⁹⁴ *Norsk lovkommentar* (2007) sktl. § 2-1, note 10.

Det er i henhold til disse reglene ikke noe krav til sammenhengende opphold for at man skal kunne anses bosatt i riket.⁹⁵ Ordlyden angir en klar kvantitativ vurdering av oppholdet. Forarbeidene presiserer at ”[v]ed beregningen av antall dager skal alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge medregnes. Tolv månedersperioden [alternativt trettiseks månedersperioden] skal regnes fra dato til dato.”⁹⁶ Det er dermed ikke kalenderåret som er avgjørende.⁹⁷ Man anser at opphold i Norge ut over 183, alternativt 270 dager, innebærer en så sterk tilknytning til landet at det også bør medføre skattemessig bosted i Norge.

Skattemessig bosted i Norge etableres først i det inntektsår vedkommende oppfyller kravene til opphold, og da fra og med første oppholdsdag i Norge dette året. Før det kan det være aktuelt at man lignes som begrenset skattepliktig. Vurderingene i sktl. § 2-1, (2) litra a og b baserer seg kun på antall dager med opphold i Norge. Grunnen til oppholdet har ingen betydning.⁹⁸ Kriteriene er objektive. Hensynet til forutberegnelighet og likebehandling ivaretas. Formålet med lovendringen må langt på vei sies å være oppnådd, jfr. pkt. 1.1.

5.3 Opphør av skattemessig bosted i riket - utflytting

5.3.1 Innledning

Alminnelig skatteplikt til Norge er begrunnet i skattyters sterke personlige tilknytning til riket. Et endelig og klart bortfall av slik tilknytning innebærer at det ikke er grunn til å pålegge alminnelig skatteplikt lenger. Et viktig formål med reglene om utflytting er å angi

⁹⁵ Før lovforandringen var det krav om sammenhengende opphold. Regelen var vanskelig å praktisere og enkel å omgå.

⁹⁶ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 43-44.

⁹⁷ *Norsk lovkommentar* (2007) sktl. § 2-1 note 12.

⁹⁸ *Lignings-ABC* 2006/1136.

når skattyters tilknytning til riket er så svekket at den alminnelige skatteplikten kan opphøre.⁹⁹

Sktl. § 2-1, (3) regulerer opphør av skattemessig bosted i riket:

- ”a. For at en person som tar fast opphold i utlandet, opphører bostedet i riket for det inntektsår det godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og at personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket. Bostedet opphører uansett ikke før det tidspunkt personen eller dennes nærstående ikke lenger disponerer bolig i riket.
- b. For en person som har vært bosatt i riket i minst ti år før det inntektsår vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører bosted i riket etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsår vedkommende tar slikt fast opphold i utlandet, men bare hvis det for hvert av de tre inntektsårene godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og at dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket.”

Mens hovedregelen når det gjelder innflytting kun er knyttet til opphold, er regelen ved utflytting mer sammensatt. Det går et skille mellom situasjonen hvor skattyter har vært bosatt i riket i mindre enn ti år og hvor skattyter har vært bosatt i riket i minst ti år.

Grunnvilkårene er de samme for begge tilfellene. Skattyter må

- ha tatt fast opphold i utlandet,
- ikke oppholde seg i Norge mer enn 61 dager i inntektsåret,
- ikke disponere bolig i Norge, verken han eller hans nærstående.

Når det gjelder litra b og vurderingen av antall år man har vært bosatt i riket, regnes tiden fra dato til dato. Det skal ikke regnes lengre frem enn til utløpet av inntektsåret før det året

⁹⁹ Landa (2004) s. 245.

som vedkommende tar fast opphold i utlandet.¹⁰⁰ Det er ikke noe krav om at personen må ha vært bosatt sammenhengende i Norge i ti år. I slikt tilfelle skal det telles hvor mange hele måneder personen har vært bosatt her.¹⁰¹

Tidspunkt for opphør av bosted i riket avhenger av hvorvidt skattyter har bodd mindre enn eller minst ti år i Norge.

For en person som har vært bosatt i Norge mindre enn ti år før det inntektsår han tar fast opphold i utlandet, opphører skattemessig bosted i riket i det inntektsår som samtlige av vilkårene etter sktl. § 2-1, (3) litra a er oppfylt. Opphør av skattemessig bosted i Norge vil først ha skjedd fra og med det tidspunkt da alle tre vilkårene er oppfylt, jfr. Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 46: ”Hvis en person oppfyller disse tre betingelser innenfor samme inntektsår, faller skatteplikten bort fra det seneste av de to tidspunktene i dette året, hvor vedkommende oppgir disposisjonsretten til boligen eller tar fast opphold i utlandet”. Er ikke alle vilkårene oppfylt for utflyttingsåret, må man foreta samme vurdering for etterfølgende år.

Har skattyter bodd i Norge i ti år eller mer før det inntektsår vedkommende tar fast opphold i utlandet, vil skattemessig bosted i riket tidligst opphøre etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsåret skattyter tok fast opphold i utlandet, jfr. sktl. § 2-1, (3) litra b. En person som er bosatt i Norge 1. januar 2007 vil dermed tidligst anses utflyttet etter norsk intern rett 1. januar 2011. Opphør av bosted i riket vil alltid skje fra et årsskifte. De tre vilkårene angitt i litra b må være oppfylt for hvert av de tre etterfølgende inntektsårene etter det året man tar fast opphold i utlandet. Dermed utskytes tidspunktet for utflytting. Dette er situasjoner hvor personen anses å ha generelt sterk tilknytning til Norge. Formålet er å sikre muligheten til å kontrollere at vilkårene virkelig oppfylles. Dette gjøres

¹⁰⁰ *Lignings-ABC* 2006/1137.

¹⁰¹ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 49.

blant annet ved at selvangivelsesplikten først opphører når norske ligningsmyndigheter har godtatt at skattemessig bosted er opphørt.¹⁰²

Grunnvilkårene for internrettslig utflytting er behandlet i pkt. 5.3.2 til 5.3.6.

5.3.2 Fast opphold i utlandet

Hva som ligger i vilkåret ”fast opphold” er ikke nærmere definert i lovteksten. Kravet er vagt og vanskelig å etterprøve. Det strider dermed mot hensynet til likebehandling og forutberegnelighet som var sentralt for lovendringen, jfr. pkt. 1.1.

Forarbeidene gir ingen nærmere avklaring av hva som menes med ”fast opphold”, bortsett fra at skattyter kan ha ”... tilfeldige og kortvarige opphold i Norge som ikke indikerer bostedstilknytning, for eksempel feriebesøk”, jfr. Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 46.¹⁰³ Det er klart at midlertidige utenlandsopphold ikke vil være tilstrekkelig. I *Lignings-ABC* 2006/1137 uttales at det er skattyters hensikt som er avgjørende. Det er antatt at dersom skattyters hensikt er at oppholdet skal vare i mer enn fem år, kan oppholdet i hvert fall anses å være fast. Dette synet har blitt fulgt opp i teori.¹⁰⁴ Landa (2004) s. 248 er av den oppfatning at ”... vilkåret kun stiller krav om at skattyter må oppholde seg på andre staters territorium med en viss permanens”.

Kravet til ”fast opphold” i utlandet må fastlegges etter en konkret helhetsvurdering. Holdt sammen med de andre vilkårene i sktl. § 2-1, (3), vil trolig kravet til ”fast opphold” få liten selvstendig betydning.

Et spørsmål er om det får noen betydning at skattyters hensikt med oppholdet endrer seg i løpet av perioden man skal vurdere de andre vilkårene i sktl. § 2-1, (3). Det vil si at hensikten ikke lenger er at utenlandsoppholdet skal være fast. Dette vil særlig være aktuelt

¹⁰² SKM-2005-7 pkt. 46.2.2.

¹⁰³ *Skattelovkommentaren* (2004) s. 52.

¹⁰⁴ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 110.

for person som har vært bosatt i riket i minst ti år. Et praktisk eksempel er en person som har underskrevet en seksårig arbeidskontrakt i utlandet. Vedkommende reiser ut i år 1, men etter to år, det vil si i år 3 får han imidlertid beskjed om at kontrakten vil bli kortet ned til fire år. Vil bosted i Norge allikevel opphøre etter utløp av det tredje inntektsåret etter inntektsåret man tok fast opphold utenfor Norge, altså 1. januar år 5?

Et moment er at en persons hensikt er vanskelig kontrollerbar. Krav som medfører etterprøving av skattyters hensikt strider mot formålet med lovforandringen, som var å gjøre reglene mer objektive. Reglene blir mer kompliserte og vanskelig å praktisere. Det er ikke funnet relevant praksis på området.

Forarbeidene uttaler at dersom skattyter ikke tar fast opphold i utlandet før først inntektsåret etter at man har oppgitt bolig i Norge og overholder oppholdskravet, vil man ikke anses utflyttet før først dette etterfølgende året, forutsatt at de to andre vilkårene også er oppfylt da, jfr. Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 46. Uttalelsen gjelder sktl. § 2-1, (3) litra a, men den kan tale for at alle vilkårene må være tilstedet samtidig og hele tiden, også når det gjelder litra b. Landa (2004) s. 254 er av den mening at det må være en forutsetning at skattyter faktisk emigrerer ved utløp av det fjerde inntektsåret. Dersom hensikten ikke lenger er å ta fast opphold i utlandet, taler dette for at skattyters sterke personlige tilknytning til riket opprettholdes og dermed også den alminnelige skatteplikten til riket. Hensynet til forutberegnelighet for skattyter kan ikke sies å være tungtveiende da skatteplikten uansett vil bestå året man tar fast opphold i utlandet samt de tre etterfølgende år. Samlet taler dette for at vilkårene oppgitt i sktl. § 2-1, (3) er kumulative og må være til stede hele den aktuelle perioden.

5.3.3 Tillatt opphold i Norge

Tidligere ble grensene for tillatt opphold fastsatt skjønnsmessig. Helhetsvurderingen gikk på hvorvidt personen hadde brutt sin faste tilknytning til Norge.¹⁰⁵ I gjeldende rett har man

¹⁰⁵ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 37.

foretatt en eksakt tidsmessig avgrensning. Oppholdet i Norge kan ikke overstige 61 dager det/de aktuelle år(ene).

Vilkåret om opphold refererer seg til inntektsåret, ikke til enhver tolv månedersperiode som det gjør etter sktl. § 2-1, (2). For beregning av dager gjelder imidlertid samme regler som etter sktl. § 2-1, (2), se pkt. 5.2.¹⁰⁶ Det har ingen betydning hvorfor personen oppholder seg i Norge.

Har skattyter bodd mindre enn ti år i Norge, beregner man antall dager i utflyttingsåret. Alt opphold i Norge i utflyttingsåret skal medregnes, også tiden forut for utflytting.¹⁰⁷ Overholder man ikke kravet i utflyttingsåret, kan opphør av skattemessig bosted tidligst skje fra det påfølgende året dersom oppholdet i Norge da ikke overstiger 61 dager.

For en skattyter som har bodd ti år eller mer i Norge, skal man beregne antall dager i Norge for de tre etterfølgende inntektsårene etter det år personen tar fast opphold i utlandet. Skattyter kan ikke oppholde seg mer enn 61 dager i riket for hvert av disse tre årene. Dersom vilkåret brytes i ett år, må man begynne med en ny treårsperiode.¹⁰⁸ Det er påkrevd at vilkårene om bolig og antall tillatte dager er oppfylt kontinuerlig i en treårsperiode for at man skal kunne anses utflyttet.¹⁰⁹ Har man bodd ti år eller mer i riket, skal det mer til før båndene til Norge kan anses brutt, og myndighetene godtar at man er utflyttet.

5.3.4 Nærmere om bolig

Det siste hovedvilkåret for å anses utflyttet, er at verken skattyter eller dennes nærstående skal anses for å disponere bolig i riket.

¹⁰⁶ *Norsk lovkommentar* (2007) sktl. § 2-1, note 13.

¹⁰⁷ *Lignings-ABC* 2006/1138.

¹⁰⁸ *Lignings-ABC* 2006/1138.

¹⁰⁹ Se også pkt. 5.3.2.

Definisjonen av "bolig" er inntatt i sktl. § 2-1, (6):

"Med bolig menes:

- a. boenhet med innlagt helårs vann og avløp, med mindre boenheten i henhold til reguleringsplan, kommuneplanens arealdel eller andre offentligrettslige regler på utflyttingstidspunktet ikke kan benyttes som bolig, og
- b. enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig.

Som bolig anses likevel ikke boenhet som er anskaffet minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet og som i denne perioden ikke har vært benyttet som bolig av skattyteren eller dennes nærstående."

Loven anvender et vidt boligbegrep. Sktl. § 2-1, (6) litra a omfatter alle boenheter som etter alminnelig oppfatning kan brukes til boligformål hele året. Forarbeidene presiserer at "[e]nheter som funksjonelt kan likestilles med de nevnte [eneboliger, leiligheter etc.], dvs. at de har innlagt vann og avløp og er egnet til helårsbruk, skal også anses som bolig i denne sammenheng, for eksempel en husbåt".¹¹⁰ Det antas videre at campingvogner og anleggsbrakker i utgangspunktet faller utenfor. Det samme gjelder for hotellrom og lignende som er ment å være til bare kortvarige disposisjon. Brukes de som bolig, skal de etter departementets syn, allikevel anses som bolig.

Litra a gjør unntak for boenheter med innlagt helårs vann og avløp som ikke kan benyttes som helårsbolig på utflyttingstidspunktet i henhold til offentligrettslig reguleringsplan. Det er antatt at offentligrettslige regler som oftest gir et riktig bilde av hvordan en eiendom benyttes.¹¹¹

Det er den offentligrettslige reguleringen av boenheten på utflyttingstidspunktet som er avgjørende. Å legge til grunn dette tidspunktet gjør fastsettelsen mindre skjønnspreget og

¹¹⁰ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 46-47.

¹¹¹ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 46-47.

dermed retts teknisk enklere.¹¹² Dette er i tråd med formålet om å innføre mer presise kriterier for bostedsvurderingen.¹¹³ Omreguleringer, for eksempel fra hyttefelt til boligfelt, etter det tidspunktet da personen tar fast opphold i utlandet får dermed ingen skattemessige konsekvenser.¹¹⁴ På denne måten ivaretas hensynet til skattyters forutberegnelighet.

Sktl. § 2-1, (6) litra b presiserer at også andre boenheter enn de som faller inn under litra a kan defineres som ”bolig”, så lenge de faktisk er benyttet som bolig. Bestemmelsen får betydning for boenheter som faktisk brukes som bolig, men som ikke har innlagt helårs vann og avløp eller som i henhold til offentligrettslig plan ikke kan benyttes til boligformål. Hvert tilfelle må, i følge forarbeidene, vurderes konkret.¹¹⁵

Et spørsmål er om det er skattyter selv som faktisk må benytte boenheten som bolig, i motsetning til det som gjelder under litra a. Det er ikke funnet relevant praksis på området, og forarbeidene tar ikke opp spørsmålet. *Lignings-ABC* 2006/1139 antar at faktisk bruk av andre omfattes. Hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket kan tale for å legge til grunn samme tolkningsalternativ som under litra a. Landa (2004) s. 250 mener imidlertid at det kreves faktisk bruk av skattyter eller dennes nærstående. Når forarbeidene fremhever at ”bolig” i henhold til litra b skal underlegges en konkret vurdering, kan dette tale for at det samme skal gjelde for vurderingen av hvem som faktisk må ha benyttet boenheten. Hensynet til et konkret rimelig resultat støtter dette synet. Løsningen er ikke sikker. En samlet vurdering taler for at hvert tilfelle må vurderes konkret.

Sktl. § 2-1, (6) siste punktum fastslår at boenhet som er anskaffet minst fem år før det inntektsår skattyter tar opphold i utlandet, og som ikke har vært benyttet som skattyters egen eller dennes nærståendes bolig i løpet av de siste fem årene før det inntektsåret vedkommende flytter ut, ikke skal regnes som bolig.

¹¹² Landa (2004) s. 250.

¹¹³ Se pkt. 1.1.

¹¹⁴ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 46.

¹¹⁵ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 47.

Bestemmelsen innebærer at en boenhet som er anskaffet som fritidsbolig eller kapitalplassering ikke skal anses som bolig så lenge den er anskaffet minst 5 år før det inntektsår personen tar opphold i utlandet. Boenheten kan dessuten ikke har vært brukt som bolig i denne perioden. Et eksempel er byleiligheter anskaffet som fritidsbolig eller som utleieobjekt.¹¹⁶ Formålet er at det skal være mulig å være i besittelse av slike boenheter uten at det skal karakteriseres som bolig for eieren. Å disponere eiendom til fritidsformål eller som kapitalplassering taler ikke for en slik tilknytning til Norge at det skal hindre opphør av skattemessig bosted i landet. Boenheter som ikke regnes som bolig i henholdt til sktl. § 2-1, (6) litra a og b, kan man uansett være i besittelse av uten at det forhindrer utflytting.

Et spørsmål er hva som menes med ”anskaffet”, jfr. sktl. § 2-1, (6) siste punktum. Begrepet er ikke nærmere definert i ordlyden, og det er heller ikke omtalt i forarbeidene. Hensynet til konsekvens og sammenheng i bestemmelsen taler for at ”anskaffet” skal forstås på samme måte som ”disponere” i sktl. § 2-1, (5), se pkt. 5.3.5. *Lignings-ABC* 2006/1139 forutsetter at både direkte og indirekte disposisjon omfattes. Samme synspunkt er lagt til grunn i en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet.¹¹⁷ Riktig løsning må trolig bli å tolke ”anskaffet” på samme måte som ”disponere” i sktl. § 2-1, (5).

I de tilfeller hvor en person har eid både indirekte og direkte, er det tiden sammenlagt som er relevant i vurderingen av femårsperioden. Tidsregningen begynner ikke på nytt selv om eierformen skifter.¹¹⁸

Et spørsmål er i hvilket omfang boenheten kan brukes uten at den kan sies å være brukt som bolig. Forarbeidene gir ingen nærmere redegjørelse. Etter sktl. § 2-1, (6) siste punktum identifiseres skattyter med sine nærstående. Deres bruk blir dermed også relevant. Det er

¹¹⁶ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 46-47.

¹¹⁷ BFU 74/04.

¹¹⁸ *Lignings-ABC* 2006/1139, BFU 74/04.

ikke funnet relevant rettspraksis på området. Landa (2004) s. 251 antar at skillet bør gå "... ved det som ble ansett som alminnelig ferie etter tidligere praksis om emigrasjon, dvs. ca. åtte ukers sammenhengende bruk. Boenheten bør derfor anses som bolig dersom den benyttes slik mer enn åtte uker sammenhengende." Dette kan uansett ikke tas for annet enn et forsiktig utgangspunkt. Hvert tilfelle må vurderes konkret.

I sktl. § 2-1, (6) siste punktum benyttes kun formuleringen "opphold i utlandet" og ikke "fast opphold i utlandet" som i 3. ledd. Ordlyden kan dermed tale for at kravet til fastheten av oppholdet etter denne bestemmelsen ikke er like streng. Å legge til grunn tidspunktet da skattyter påbegynner utenlandsoppholdet som medfører at kravet til "fast opphold i utlandet" oppfylles, kan være løsningen også i denne situasjonen. Slik fortolkningen er retts teknisk enkel, forenlig med ordlyden og i tråd med hva som er antatt i teori.¹¹⁹ Denne bør derfor kunne legges til grunn.

Et annet spørsmål er hvordan vilkåret "anskaffet minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet" skal forstås. Vanlig språklig forståelse kan tilsi at det kun er boenheter som er anskaffet minst fem år forut for påbegynt utenlandsopphold som skal omfattes. Skattedirektoratet har i et brev inntatt i SKM-2006-5 pkt. 55.2 uttalt at

"... en boenhet som er anskaffet mindre enn fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet vil være en "bolig" som hindrer skattemessig utflytting etter reglene i § 2-1, (3) de første fem inntektsår etter anskaffelsen. Dersom boenheten i denne femårsperioden ikke har vært benyttet som bolig av skattyter eller dennes nærstående, vil den etter denne perioden ikke være en bolig i relasjon til utflyttingsreglene. Det samme vil gjelde for boenheter som er anskaffet etter at det tas opphold i utlandet, men før skattemessig bosted i Norge har opphørt."

¹¹⁹ *Lignings-ABC* 2006/1139, Landa (2004) s. 251.

Dette taler for at også senere ervervede boenheter kan omfattes av unntaket i sktl. § 2-1, (6) siste punktum, men at det eventuelt utskyter utflyttingstidspunktet. Det virker lite hensiktsmessig å foreta et absolutt skille mellom boenhet som anskaffes fem år forut for man tar opphold i utlandet og den som anskaffes senere, dersom formålet med anskaffelsen er den samme. Det oppstår ikke noen sterkere tilknytning til riket av den grunn. En må derfor anta at løsningen som Skattedirektoratet la opp til er den riktige.

5.3.5 Nærmere om kravet til ikke "å disponere bolig"

Det er et krav at skattyter eller dennes nærstående ikke disponerer bolig i riket, for at utflytting skal være mulig. "[Å] disponere bolig" er nærmere definert i sktl. § 2-1, (5):

"Med å disponere bolig menes å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig."

Definisjonen forutsetter for det første at alt eierskap medregnes, både direkte, for eksempel sameie, og indirekte, for eksempel via et aksjeselskap. Forarbeidene forutsetter at man kan eie alene eller sammen med andre.¹²⁰ Hvor skattyter eier en boenhet indirekte eller sammen med andre, må eierskapet gi vedkommende rett til å bruke enheten til boligformål. En aksjepost må dermed gi aksjonæren kontroll eller disposisjon over enheten for at vedkommende kan sies å disponere boligen. Hvis man er eier, spiller det ingen rolle om vedkommende faktisk disponerer boenheten. At den er utleid har ingen betydning.¹²¹

For det andre omfattes "leie" av definisjonen. Et spørsmål er om leie også favner en situasjon hvor man leier en boenhet men hvor denne fremleies videre. Det er ikke funnet relevant rettspraksis på området. En slik situasjon tilsier en fjernere tilknytning til riket enn hvor en person eier en bolig og leier den ut. Særlig gjelder dette hvis leieretten er kort og fremleien like kort.

¹²⁰ Ot. prp. nr. 42(2002-2003) s. 48.

¹²¹ Ot.prp. nr. 42 (2002-2003), s. 47-48, Landa (2004) s. 251, *Lignings-ABC* 2006/1138.

En naturlig forståelse av leie innebærer en ”avtale der en fysisk eller juridisk person stiller en ting til disposisjon for en annen for et begrenset tidsrom og mot vederlag”.¹²² Boligen vil fortsatt være stilt til disposisjon for skattyter i de situasjonene hvor han har valgt å fremleie. Man kan ikke innfortolke noe krav om faktisk disposisjon ut fra forarbeidene. Finansdepartementet presiserer i en uttalelse at ut fra en privatrettslig forståelse av begrepet ”leie”, må en person anses som ”... innehaver av en leierett så lenge vedkommende har i behold den juridiske rådigheten over leieretten. At leietaker fremleier boligen medfører derfor at vedkommende i utgangspunktet fortsatt skal anses å leie boligen”.¹²³ *Lignings-ABC* 2006/1138 følger denne oppfatningen. En samlet vurdering av relevante momenter taler derfor for at leie omfatter en situasjon hvor skattyter har fremleid boligen.

For det tredje omfattes annen bruksrett av ”å disponere”. Et eksempel kan være en stilltiende rett til å benytte boenheten som bolig. Forarbeidene presiserer at faktisk disposisjon ”skal kunne tas i betraktning dersom vedkommende har adgang til å bruke boenheten på en måte som tilsvarer den en eier eller leietaker har”.¹²⁴ Det er dermed ikke tilstrekkelig å kunne benytte boenheten til alminnelig ferieopphold.¹²⁵ Dette er gjerne aktuelt der hvor tidligere bolig er overdratt til gjenværende familiemedlemmer og skattyter bruker boligen som sin egen den tiden han oppholder seg i Norge.

5.3.6 Nærståendes disposisjon likestilles med skattyters egen disposisjon

Etter sktl. § 2-1, (3) skal det skje en identifikasjon mellom skattyter og dennes nærstående ved disponering av bolig. Det bakenforliggende hensyn er å forhindre at skattyter enkelt kan omgå reglene ved å overføre den formelle disposisjonsretten.

Sktl. § 2-1, (4) definerer hva som menes med nærstående:

¹²² *Jusleksikon* (2007) s. 191.

¹²³ Utv. 2004/807 (FIN).

¹²⁴ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48.

¹²⁵ Landa (2004) s. 252.

”Med nærstående menes en persons ektefelle, samboer eller mindreårige barn.”

Registrert partner i henhold til lov av 30. april 1993 nr. 40 om registrert partnerskap er likestilt med ektefelle. Som samboer forstås en person man bor i ekteskapslignende forhold med. Man vil ikke anses som samboere hvor den ene parten blir boende i Norge og den andre tar fast opphold i utlandet.¹²⁶ Med hensyn til ektefeller og registrerte partnere skal det skje en identifikasjon så lenge det ikke godtgjøres at samlivet er brutt.¹²⁷

Dersom skattyter har mindreårige barn boende i Norge, tilsier ordlyden at man disponerer bolig her frem til barnet fyller 18 år.¹²⁸ Spørsmålet er imidlertid om dette er riktig løsning hvor barnet bor sammen med fraskilt ektefelle eller tidligere samboer, eller hvor skattyter aldri har bodd sammen med barnet eller den barnet bor hos i Norge.

Lovens ordlyd taler for identifikasjon. Ut i fra forarbeidene kan det imidlertid tyde på at det forutsettes at skattyter skal ha muligheten til å bruke boligen, hvor dette barnet bor, som sin egen når vedkommende er i Norge.¹²⁹ I Utv. 2004/530 (FIN) var det sentrale momentet at ”[d]e fleste mindreårige bor ikke i bolig som de selv disponerer i juridisk forstand” når de bor sammen med for eksempel skattyters fraskilte ektefelle. Skattedirektoratet gir uttrykk for lignende oppfatning i SKM-2005-7 pkt. 46.2.2.¹³⁰ I teorien er det hevdet at mindreårige barn først må anses for å disponere bolig når barnet formelt har ervervet eiendoms- eller bruksrett til boenheten.¹³¹ Faren for omgåelse av bostedsreglene er trolig ikke stor i dette tilfellet. Det vil dessuten kunne virke urimelig ovenfor skattyter at en slik situasjon skal avskjære emigrasjon. Den personlige tilknytningen til Norge kan være minimal.

¹²⁶ Landa (2004) s. 252, *Lignings-ABC* 2006/1138.

¹²⁷ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48.

¹²⁸ Jfr. lov av 22. april 1927 nr. 3 om vergemål for umyndige § 1, (2).

¹²⁹ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 47-48.

¹³⁰ Sml. *Lignings-ABC* 2006/1138.

¹³¹ Landa (2004) s. 252.

Utgangspunktet må derfor trolig bli at det ikke skjer noen identifikasjon mellom skattyter og mindreårige barn når barnet bor sammen med for eksempel fraskilt ektefelle. Den enkelte situasjon må imidlertid vurderes konkret. Det sentrale punktet er barnets disposisjonsrett.

5.4 Bevisbyrde

Et spørsmål er hvem som har bevisbyrden for at skattyter skal anses som utflyttet, jfr. sktl. § 2-1, (3). Lovteksten uttrykker at vilkårene må ”godtgjøres”, men sier ikke hvem det pålegges å føre bevisene. Skatterettens bevisbyrderregel innebærer i utgangspunktet at det er ligningsmyndighetene som må sannsynliggjøre at de materielle vilkår for skattlegging er til stede. Omvendt bevisbyrde bør bare anvendes hvor skattyter er nærmest til å føre bevisene for at skatteplikt ikke foreligger. Det er klart enklest for skattyter å fremlegge bevisene for at han ikke lenger skal anses som bosatt i Norge. I forarbeidene forutsettes det at det er skattyter selv som må godtgjøre at vilkårene for emigrasjon er oppfylt.¹³² Det samme legges til grunn i teori, se Landa (2004) s. 253, samt *Lignings-ABC* 2006/1136. Utgangspunktet må være at skattyter har bevisbyrden for at skattemessige bosted i Norge har opphørt.

Med hensyn til innflyttingssituasjonen, jfr. sktl. § 2-1, (2), må man som hovedregel falle tilbake til hovedregelen og ligningsmyndighetenes plikt til å påvise at vilkårene for å skattlegge er til stede.

¹³² Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 45-46.

6 Fastsettelse av bosted etter skatteavtalene. Art. 4(2) - utslagsregelen

6.1 Innledning

Dersom skattyter anses skattemessig bosatt i begge stater etter deres interne rett, jfr.

Mønsteravtalen Art. 4(1, 1. punktum), må bostedet etter skatteavtalen avgjøres etter Art. 4(2). Denne artikkelen benevnes også utslagsregelen og lyder som følger:

”Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
- c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
- d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.”

Hensynet bak utslagsregelen er at tilknytningen til en stat skal gis fortrinn foran tilknytningen til den andre staten. Det avgjørende kriterium bør være av en slik art at det ikke etterlater noen tvil med hensyn på at skattyter bare oppfyller det aktuelle kriteriet i én stat, samt hvilken stat man oppfyller det i. I tillegg bør det reflektere en tilknytning til den aktuelle staten som gjør at det anses naturlig at beskatningsretten tilfaller nettopp denne staten.

Kriteriene for bestemmelse av skattemessig bosted etter skatteavtalen er rangert og skal vurderes i den rekkefølgen de er listet opp med i skatteavtalen.¹³³ Tidligere, i enkelte norske rettsavgjørelser, har det feilaktig blitt foretatt en helhetsvurdering av alle momentene som kommer frem av Art. 4(2).¹³⁴ En slik praksis vil åpenbart stride mot reglenes effektivitet. Dersom begge stater skulle foreta en helhetsvurdering, ville man oftere kommet til motstridende konklusjoner.¹³⁵ Momentene, med unntak av statsborgerskap, skal tolkes i henhold til deres internasjonale betydning, se pkt. 2.2.5.

I det følgende vil det bli redegjort for kriteriene i Art. 4(2) i rangert rekkefølge. Hva som skal til for at skattyter kan sies å ha ”permanent home available” (disponere fast bolig) i en avtalestat, jfr. Art. 4(2a, 1. punktum) blir drøftet i pkt. 6.2. ”[C]entre of vital interests” (sentrum for livsinteressene), det vil si staten hvor ”his personal and economic relations are closer” (de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser), jfr. Art. 4(2a, 2. punktum) vurderes i pkt. 6.3. ”[H]abitual abode” (vanlig opphold), jfr. Art. 4(2b) drøftes i pkt. 6.4. Deretter omhandler pkt. 6.5 fastsettelse av bosted på grunnlag av ”the State of which he is a national” (statsborgerskap), jfr. Art. 4(2c). I pkt. 6.6 omtales situasjonen hvor bosted etter skatteavtalen ikke har vært mulig å bestemme etter de foranstående alternativer, og statene derfor må avgjøre det etter ”mutual agreement” (gjensidig avtale), jfr. Art. 4(d). Hvorvidt det foreligger noe krav til bevisbyrde knyttet til Art. 4(2) blir vurdert i pkt. 6.7. Avslutningsvis behandler jeg tidsrommet for vurderingen av kriteriene i Art. 4(2) i pkt. 6.8.

6.2 Disponere fast bolig

Første trinn i utslagsregelen fastslår at skattyter skal anses som bosatt etter skatteavtalen i den stat hvor vedkommende disponerer fast bolig. I dette kriteriet ligger tre vilkår: det skal være en bolig, denne skal være fast, og det skal være skattyter som disponerer boligen.

¹³³ Jfr. OECD komm. art. 4 pkt. 10, Vogel (1997) art. 4, pkt. 61, Weizman (1994) s. 255, Zimmer (2003) s. 127, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s.113.

¹³⁴ Se for eksempel Utv. 2001/44 (LRD) s. 47-48, Utv. 2002/73 (URD) s. 77.

¹³⁵ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 113.

Betydningen av å disponere fast bolig er ikke nødvendigvis sammenfallende med eventuelle internrettslige regler for bestemmelse av skattemessig bopel.

6.2.1 Nærmere om bolig

Den ordinære¹³⁶ betydningen av “home” (bolig) er definert i *The Oxford English dictionary* som “... the fixed residence of a family or a household; the seat of domestic life and interests; one’s own house: the dwelling in which one habitually lives ...”. Dette kan tyde på at det forutsettes en viss personlig tilknytning til boenheten for at den skal anses som “bolig” etter Art. 4(2a, 1. punktum).¹³⁷ Definisjonen er i overensstemmelse med formålet med Art. 4(2); hvor en persons tilknytning til en stat er sterkere enn til den andre, skal bosted avgjøres i første statens favør.¹³⁸ Vurderingen går på om boligen er vedkommendes hovedbase. Et sentralt moment vil være hvor eventuell ektefelle og barn bor.¹³⁹ Det skal være den boligen skattyter vender tilbake til etter midlertidige opphold andre steder.¹⁴⁰

Et spørsmål er om det kan stilles noen tilleggskrav med hensyn til boligens størrelse og kvalitet. Vogel mener at “[i]n respect of its size and amenities, the home must offer the taxpayer a dwelling commensurate with his standard of living...”.¹⁴¹ Kommentarene påpeker imidlertid at “... any form of home may be taken into account...”. I *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 115 hevdes det at hvis det er klart at boligen benyttes som fast bolig av skattyter, så kan det ikke stilles noe tilleggskrav når det gjelder størrelse og kvalitet. Utgangspunktet må derfor trolig være at det ikke stilles noen tilleggskrav til boligen, at det er den faktiske bruken som er avgjørende.

¹³⁶ Jfr. Wienkonvensjonen Art. 31(1). Se pkt. 2.2.1.

¹³⁷ Sml. Vogel (1997) art. 4, pkt. 70.

¹³⁸ Enkeltbestemmelers formål er relevant for fortolkningen, se pkt. 2.2.2.

¹³⁹ Zimmer (2003) s. 127.

¹⁴⁰ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 114, LB-2006-61335.

¹⁴¹ Vogel (1997) art. 4, pkt 71.

6.2.2 Nærmere om hva som skal til for at boligen anses som "fast".

En "fast" bolig foreligger bare hvis skattyter har hatt til hensikt å skape en bolig og rent faktisk opprettholder husværet med henblikk på at det skal være fast bolig. Tilfeldige opphold ved et sted som kun er ment å være kortvarig, for eksempel ferie- eller forretningsopphold, kan aldri medføre fast bolig.¹⁴² Det kreves dessuten at boligen står til mer eller mindre kontinuerlig disposisjon for skattyter til enhver tid, ikke bare for anledninger som innebærer kortere opphold¹⁴³

Det er viktig å være klar over at det tidsmessige elementet "fast" ikke skal relateres til den tiden man har eiendomsrett, bruksrett eller annen form for besittelse, men til den faktiske bruk av boligen som sådan.¹⁴⁴ Det er den objektive konstaterbare bruken som er til stede i den perioden som skattyters bosted har betydning for skatteplikten som er avgjørende.¹⁴⁵

Et spørsmål er hvorvidt "fast" relaterer seg til et visst tidsperspektiv. En objektiv vurdering av "fast" tilsier at uttrykket skal forstås som det motsatte av en kortvarig, forbigående periode.¹⁴⁶ En må videre anta at kriteriet "fast bolig" forutsetter en vurdering over et visst tidsrom, se pkt. 6.8. Kommentarene tar ikke opp problemstillingen. Det kan imidlertid virke som ligningsmyndighetene praktiserer et visst tidskrav. I Utv. 2003/1219 anså Ligningsnemnda 18 måneders opphold i Tsjekkia som for kort til at boligen der kunne karakteriseres som "fast" i henhold til skatteavtalen. Ligningsnemnda viser tilbake til en uttalelse inntatt i Utv. 2003/964 hvor Finansdepartementet legger til grunn at nasjonale eksperter ved EFTAs overvåkningsorgan som engasjeres for en periode på inntil 18 måneder, ikke anses som skatteavtalemessig bosatt i Belgia. Det kan tyde på at Finansdepartementet legger inn et generelt tidskrav for når det vil være relevant å vurdere skatteavtalemessig bosted i utflyttingslandet. Oppfatningen synes imidlertid korrigert i en

¹⁴² OECD komm. art. 4, pkt. 12, Weizman (1994) s. 257.

¹⁴³ OECD komm. art. 4, pkt. 13, *Norsk skatteavtalerett* (2006). s. 114.

¹⁴⁴ Vogel (1997) art. 4, pkt. 71.

¹⁴⁵ Se pkt. 6.8.

¹⁴⁶ Sml. Avery Jones (1981) s. 25.

senere uttalelse inntatt i Utv. 2006/1126 (FIN). Her gis det uttrykk for at det ikke skal praktiseres noe krav om en nedre tidsgrense.

Vogel på sin side hevder at "... the **length of the individual's stay** in the dwelling is of **no** or of only little importance ...".¹⁴⁷ Det er ikke oppholdstiden som er det avgjørende kriterium, og man setter ikke noe bestemt krav med hensyn til varigheten av oppholdet eller bruken av boligen. *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 114-115 legger samme oppfatning til grunn. Med denne tilnærmingen blir tidsperspektivet først relevant i fastleggelsen av kriteriet "vanlig opphold", jfr. Art. 4(2b).¹⁴⁸

Etter en samlet vurdering må det anses klart at oppholdstiden ikke er det sentrale kriterium i vurderingen av fast bolig. For at boligen skal kunne karakteriseres som "fast", må en imidlertid forutsette at det foreligger et faktisk opphold av et visst omfang i den konkrete boligen. Hvor den nedre grensen går, er uklart. Det er antatt at det skal avgrenses mot helt kortvarige opphold eller provisorisk pregede etableringer.¹⁴⁹ Fasthet er kriteriet, og i bedømmelsen er funksjonen av boligen for skattyter viktig.

Et spørsmål er om boligen kan anses som fast hvis den er utleid, eventuelt lånt ut. Ordlyden gir ikke noe klart svar. Kommentarene påpeker at boligen må være tilgjengelig for skattyter "at all times continuously".¹⁵⁰ Dette synspunktet taler for at tilgjengelighet i fremtiden, for eksempel at man skal vende tilbake til boligen etter et lengre opphold i utlandet, i utgangspunktet ikke hører inn i vurderingen.¹⁵¹ Støtte for Kommentarenes fortolkning finner man i Utv. 1999/1181 på s. 1191 (URD), hvor retten uttaler: "[i]midlertid må boligen stå til disposisjon for vedkommende, også i de perioder når han ikke er der. Bortleid bolig faller således i utgangspunktet utenfor." Denne forståelsen av "fast" bolig følges opp av

¹⁴⁷ Vogel (1997) art. 4, pkt. 71a.

¹⁴⁸ Se pkt. 6.4. Jfr. Avery Jones (1981) s. 116.

¹⁴⁹ Sml. Sivilombudsmannen 2004/195 på s. 200.

¹⁵⁰ OECD komm. art. 4, pkt. 13.

¹⁵¹ Avery Jones (1981) s. 28.

Norsk skatteavtalerett (2006) s. 114 og Harboe (2002) s. 45. Det åpnes imidlertid for at unntak kan tenkes hvor utleie/utlån kan bringes til opphør relativt raskt, for eksempel hvis familie disponerer boligen.¹⁵² Sivilombudsmannen har i en uttalelse antatt at det "... i det minste kreves at boligen er tilgjengelig for skattyterens bruk på rimelig kort varsel".¹⁵³ Det er videre viktig å være klar over at bosted etter skatteavtalen ikke bare vurderes i en utflyttingssituasjon men også for mer midlertidige opphold i utlandet. Dette er i motsetning til hva som gjelder etter sktl. § 2-1, (3).¹⁵⁴

Det finnes imidlertid flere eksempler i norsk praksis på at utleid bolig ikke har vært til hinder for å oppfylle kravet om å disponere fast bolig. I Utv. 1975/183 hevdet ligningsmyndighetene at midlertidig bortleid leilighet ikke var til hinder for skattlegging i Norge. LB-2006-61335 gjaldt skatteavtalen mellom Norge og USA. Retten antok at skattyter måtte sies å disponere fast bolig i Norge selv om den var utleid. Det ble lagt vekt på at oppholdet i USA var av midlertidig karakter og at boligen ville være tilgjengelig for skattyter når han kom tilbake fra utenlandsoppholdet.¹⁵⁵

Disse uttalelsene er i tråd med hva som er antatt i *Lignings-ABC* 2006/1141. Der legges det til grunn at skattyter anses å disponere bolig i Norge selv om denne er leid ut, i hvert fall hvis utleien og utenlandsoppholdet er midlertidig. Zimmer (2003) s. 127 tar ikke uttrykkelig standpunkt, men han viser til praksis på området som tilsier at utleie ikke er til hinder for å anse boligen som fast.

Sivilombudsmannens syn i sak 2004/195 er blitt kritisert av Finansdepartementet.¹⁵⁶ Det presiseres at i henhold til norsk ligningspraksis, er utleid bolig ikke til hinder for at boligen

¹⁵² *Norsk skatteavtalerett* (2006) s 114.

¹⁵³ Sivilombudsmannen 2004/195 på s. 199.

¹⁵⁴ Se pkt. 5.3.2.

¹⁵⁵ Skatteavtalen med USA Art. 3(2) lyder noe annerledes enn Mønsteravtalen Art. 4(2a). Retten antok at forskjellen ikke hadde noen avgjørende betydning.

¹⁵⁶ Brev fra Finansdepartementet til Sivilombudsmannen 5. april 2006 s. 8.

skal anses som fast. Dette gjelder i det minste når både utenlandsoppholdet og utleien er tidsbegrenset. Akkurat hvor grensen går er imidlertid usikkert. Det finnes eksempler fra utenlandsk praksis hvor utleid bolig har blitt ansett som fast bolig. I en dansk rettsavgjørelse inntatt i TfS 1986.16 LSR eide skattyter en leilighet i Danmark som var utleid samtidig som han bodde og arbeidet i Norge. Han ble ansett for å ha de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser til Norge. Avgjørelsen tyder på at retten mente han disponerte fast bolig i begge land.¹⁵⁷

Oppfatningene er tydelig ulike med hensyn til hvorvidt utleid/utlånt bolig kan sies å betraktes som "fast" bolig. Praksis som foreligger på dette området, både nasjonal og utenlandsk, kan tale for at det har kommet til en presisering med hensyn til hva som menes med fast bolig. Etterfølgende praksis er relevant for å fastslå det nærmere innholdet av en skatteavtale, jfr. Wienkonvensjonen Art. 31(3b). Kommentarene til Art. 4 er ikke vesentlig endret siden 1963. De reflekterer derfor i liten grad den utviklingen som har vært på området.

Etter en samlet vurdering må en anta at utgangspunktet for skatteavtaler hvor Norge er part, er at boligen anses for å være "fast" selv om den er utleid/utlånt. Forutsetningen er at både oppholdet i utlandet samt utleien/utlånet er tidsbegrenset eller kan bringes til opphør raskt.

6.2.3 Nærmere om "disponerer"

Kravet om at skattyter skal disponere den faste boligen innebærer at vedkommende må ha den faktiske kontinuerlige rådigheten over boligen.¹⁵⁸ Dette tilsier at boligen må være tilgjengelig for skattyter også i tiden mellom hver gang vedkommende oppholder seg i boligen.¹⁵⁹ Man må anta at det ikke er noe krav om eksklusiv disposisjonsrett for skattyter. I det praktiske liv er det mange som har felles bolig, for eksempel generasjonsbolig.

¹⁵⁷ Sml. synet til australske skattemyndigheter i Utv. 2007/864 (URD).

¹⁵⁸ Vogel (1997) art. 4, pkt. 71a, OECD komm. art. 4, pkt. 13.

¹⁵⁹ Avery Jones (1981) s. 27.

I Kommentarene Art. 4, pkt.13 omtales bolig som ”belonging to or rented by the individual”. Definisjonen søker trolig ikke å utelukke enhver annen tilhørighet. Det ville i så fall være lett å omgå reglene, ved for eksempel å leie husvær i navnet til et firma. Også en rett til for eksempel å benytte et rom i sine foreldres hus, kan medføre at man betraktes for å disponere fast bolig¹⁶⁰ På dette grunnlag må en derfor anta at det ikke stilles noen krav med hensyn til besittelsesform.¹⁶¹

6.3 Sentrum for livsinteressene

Anses skattyter for å disponere fast bolig i begge statene, skal han betraktes som bosatt i den stat hvor han har ”de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser” (”sentrum for livsinteressene”), jfr. Art. 4(2a, 2. punktum). Det er ikke aktuelt å foreta en vurdering av sentrum for livsinteressene dersom skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av statene.¹⁶²

Aktuelle vurderingsmomenter er familiære og sosiale relasjoner, ansettelsesforhold, politiske, kulturelle og andre aktiviteter, forretningsvirksomhet, hvorfra vedkommende administrerer sin eiendom etc.¹⁶³ Det er viktig å foreta en helhetsvurdering av alle relevante momenter av personlig og økonomisk karakter.¹⁶⁴ Dette er i motsetning til hva som gjelder for vurderingen av de andre momentene i Art. 4(2a-c).

I bedømmelsen av hvilken stat skattyter har sterkest personlige forbindelser kan det mest nærliggende være å se hen til hvor skattyter vanligvis lever med familien sin. For skattyter med nær familie vil et tungtveiende moment være hvor vedkommendes familie oppholder

¹⁶⁰ Sml. Avery Jones (1981) s. 28-29.

¹⁶¹ Sml. *Internasjonal skattekåndbok* (2002) s. 56.

¹⁶² En annen løsning er valgt i enkelte skatteavtaler. Se for eksempel skatteavtalen med USA, hvor ”sentrum for livsinteressene” skal vurderes selv om personen ikke disponerer ”fast bolig” i noen av statene, jfr. Art. 3(2a).

¹⁶³ OECD komm. art. 4, pkt. 15. Sml. *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 115-116, Zimmer (2003) s. 127-128, *Lignings-ABC* 2006/1141.

¹⁶⁴ Vogel (1997) art. 4, pkt. 75. Et eksempel på slik helhetsvurdering gir Utv. 1989/866 (URD).

seg. For enslige uten barn vil familietilknytningen ikke være like avgjørende ved vurderingen av sentrum for livsinteressene.¹⁶⁵ I en situasjon, hvor skattyter anskaffer ny bolig i en stat samtidig som man beholder den tidligere boligen i den andre staten, påpeker OECD komm. art. 4, pkt. 15 at

”... the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first state”.¹⁶⁶

Til og med en persons intensjoner om å tilbringe sine eldre dager på et bestemt sted kan være relevant i vurderingen av personlige forbindelser. Det forutsettes at intensjonen manifesterer seg i objektiv etterprøvbare omstendigheter, for eksempel ved å anskaffe et nasjonalt identitetskort. Personlige forbindelser omfatter alle momenter som har å gjøre med skattyters levemåte.¹⁶⁷

Økonomiske forbindelser er først og fremst aktiviteter knyttet til inntektskilder eller kapitalplasseringer. Det vil for eksempel være det stedet der skattyter utfører det daglige arbeidet sitt, eller der vedkommende bestyrer og kontrollerer inntektene og kapitalen sin.¹⁶⁸

Det er trolig ikke noe krav om at forbindelsene til en stat må være av både personlig og økonomisk karakter.¹⁶⁹ Et sentralt spørsmål er imidlertid om den personlige og den økonomiske tilknytningen teller like mye i vurderingen av hvor sentrum for livsinteressene er, eller om den ene tilknytningen har større gjennomslagskraft enn den andre.

¹⁶⁵ Utv. 2001/682 (SKD) s. 685.

¹⁶⁶ Dette synspunktet ble fulgt opp i Utv. 2006/932 (URD).

¹⁶⁷ Vogel (1997) art. 4, pkt. 74-74a.

¹⁶⁸ Vogel (1997) art. 4, pkt. 74b.

¹⁶⁹ Vogel (1997) art. 4, pkt 75.

I Kommentarene uttales det at "[t]he circumstances must be examined as a whole but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention."¹⁷⁰ Det legges ikke opp til noen definitiv forrang for de personlige tilknytningsmomenter. Allikevel taler Kommentarene for å tolke uttrykket dit hen at det i helhetsvurderingen er de personlige tilknytningspunkter som er de mest sentrale og som teller mest i et eventuelt tvilstilfelle. Denne forståelsen får støtte i juridisk teori.¹⁷¹ *Lignings-ABC* 2006/1141 antyder at momenter av personlig art skal tillegges noe mer vekt i vurderingen av sentrum for livsinteressene. Synspunktet er fulgt opp i Utv. 2001/682 på s. 685, hvor Skattedirektoratet uttaler at "[s]elv om både økonomiske og personlige momenter skal hensyntas, skal det legges noe mer vekt på momenter av personlig art." Hensynet bak er trolig at man anser personlige forbindelser for å medføre sterkere tilknytning enn økonomiske.

Man kan spørre om dette er den riktige tilnærmingen til bestemmelsen. Ordlyden i bestemmelsen gir ikke føringer på forrang for et av kriteriene. Det kan være like forenelig med ordlyden i Mønsteravtalen å gi økonomiske forbindelser fortrinn. Vogel stiller seg noe kritisk da han hevder at "... the 'centre of vital interests' concept must be regarded as indivisible."¹⁷² Hensynet bak utslagsregelen er at tilknytningen til en stat skal gis fortrinn foran tilknytningen til en annen stat. Økonomiske forbindelser kan også innebære sterke bånd til en stat.¹⁷³

Hvorvidt personlige forbindelser skal ha større gjennomslagskraft enn økonomiske er ikke klart. I et tvilstilfelle, hvor skattyters personlige forbindelser er overveiende i en stat og hans økonomiske i en annen stat, er det mye som kan tale for en løsning hvor man

¹⁷⁰ OECD komm. art. 4, pkt. 15.

¹⁷¹ Zimmer (2003) s. 128, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 116, *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer* (1991) s. 64, Avery Jones (1981) s. 106 flg.

¹⁷² Vogel (1997) art. 4, pkt. 75b-75c.

¹⁷³ Et eksempel gir Utv. 1989/866 (URD) hvor de økonomiske forbindelsene ble tillagt stor betydning. De personlige interessene ble ikke ansett for å være dominerende i noen av statene.

konkluderer med to sentrum for livsinteresser, for så å gå til neste trinn i utslagsregelen for å bestemme skattyters bosted etter skatteavtalen.

Oppholdets varighet kan få betydning i vurderingen av hvor sentrum for livsinteressene er, men det vil kun være et moment i en totalvurdering.¹⁷⁴ Et eksempel gir Utv. 2005/384 (OLN), hvor skattyter ble betraktet som skatteavtalemessig bosatt i USA. Vedkommende var ansatt for en periode på 2 ½ år hos en amerikansk arbeidsgiver. Overligningsnemnda antok at oppholdet var såpass langvarig at den anså de sterkeste personlige og økonomiske forbindelsene for å være i USA. Det ble lagt vekt på at skattyter var enslig og hadde amerikansk arbeidsgiver.

6.4 Vanlig opphold

Dersom man ikke klarer å avgjøre hvor skattyter har sentrum for livsinteressene, eller hvis skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av statene, må man gå til neste trinn i utslagsregelen. Man anser da personen for å være bosatt i den stat hvor han har ”vanlig opphold”, jfr. Art. 4(2b). Dette kan for eksempel være aktuelt hvor vedkommende har fast bolig eller sentrum for sine livsinteresser i en tredjestat, eventuelt ikke fast bolig noen steder.

Et spørsmål er hvorvidt ”vanlig” skal referere til oppholdets lengde eller til oppholdets natur. Et utgangspunkt i oppholdets lengde innebærer at man skal telle påbegynte dager i den aktuelle staten. Denne løsningen kalles ”døgnhvileregelen”. Er derimot oppholdets natur det sentrale, må man foreta en helhetsvurdering av oppholdet. Der vil da også momenter fra vurderingen av ”sentrum for livsinteressene” kunne spille inn¹⁷⁵

Ordlyden selv gir ikke svar. Kommentarene uttrykker at ”[t]he comparison must cover a sufficient length of time for it to be possible to determine whether the residence in each of

¹⁷⁴ Zimmer (2003) s. 128. Motsatt gjelder for vurderingen av vanlig opphold, se pkt. 6.4.

¹⁷⁵ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 117

the two states is habitual ...”.¹⁷⁶ Det fastslås dermed at man skal foreta en sammenligning over en viss periode for å avgjøre i hvilken stat skattyter kan anses for å ha ”vanlig opphold”.¹⁷⁷ Uttalelsen sier imidlertid ikke noe om hvorvidt det er døgnhvileregelen eller en totalvurdering som skal legges til grunn.

Man må trolig skille mellom situasjonen hvor skattyter har fast bolig i begge stater og det ikke har vært mulig å avgjøre i hvilken av dem han har sentrum for livsinteressene, og tilfellet hvor personen ikke har fast bolig i noen av statene.¹⁷⁸

I det tilfellet skattyter har fast bolig i begge stater uttaler Kommentarene at

”... the fact of having an habitual abode in one State rather than in the other appears therefore as the circumstance which, in case of doubt as to where the individual has his centre of vital interest, tips the balance towards the State where he stays more frequently”.¹⁷⁹

Dersom skattyter har fast bolig i begge stater, anses vedkommende, i følge Kommentarene, som bosatt i den stat hvor han oftest befinner seg. Weizman (1994) s. 261-262 hevder imidlertid at selv om Kommentarene kan synes å henvise til staten hvor personen oftest oppholder seg, så må det avgjørende være hvor ”... skatteyderen *normalt* oppholder sig.” Dette synspunktet får støtte i annen internasjonal teori.¹⁸⁰ I *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 117 hevdes det at oppholdets karakter har betydning for hvor skattyter har sitt vanlige opphold, og at man skal legge mindre vekt på antall dager. Også Zimmer er av den mening at det ikke uten videre er avgjørende i hvilken stat skattyter har oppholdt seg mest.¹⁸¹

¹⁷⁶ OECD komm. art 4, pkt. 19.

¹⁷⁷ Sml. Avery Jones (1981) s. 116.

¹⁷⁸ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 117.

¹⁷⁹ OECD komm. art. 4, pkt. 17

¹⁸⁰ Vogel (1997) art. 4, pkt. 78, Avery Jones (1981) s. 116.

¹⁸¹ Zimmer (2003) s. 129.

Etter en samlet vurdering tyder dette på at oppholdets natur vil ha betydning for i hvilken stat skattyter anses for å ha ”vanlig opphold” når vedkommende har fast bolig i begge stater. I bedømmelsen legger man mindre vekt på antall dager. Et eksempel på en slik situasjon har vi hvor vedkommende, for eksempel, arbeider i den ene staten mens han oppholder seg med familien i den andre.

Hvor skattyter har fast bolig i begge stater er det ikke bare opphold ved boligen som skal tas med i vurderingen, men også opphold ved andre steder i den samme staten.¹⁸²

Et annet spørsmål er hva som menes med formuleringen ”cannot be determined” i Art. 4(2b). Det omfatter klart det tilfellet hvor statene er enige om at det ikke er mulig å bestemme sentrum for livsinteressene. Problemet dukker opp hvis både stat A og stat B anser skattyter for å ha sentrum for livsinteressene i sitt territorium, og at bosted etter skatteavtalen i henhold til statenes forståelse er bestemt. Dermed er det etter deres syn ikke noe behov for å gå til neste trinn i utslagsregelen. Dobbelt skattemessig bosted er imidlertid ikke unngått. Skattyter kan oppfordre statene om å søke å løse spørsmålet etter gjensidig avtale, jfr. Art. 25. Det pålegger imidlertid ikke statene noen plikt å komme frem til en slik avtale. Det er i utgangspunktet ingen mulighet til å tvinge en motvillig myndighet til å gå videre i utslagsregelen. Her finner man det svake punktet i Art. 4.¹⁸³ Det finnes ennå ingen internasjonal skattedomstol, og norske myndigheter stiller seg fremdeles skeptisk til voldgiftsklausuler i skatteavtaler.

Når det gjelder situasjonen hvor skattyter ikke har fast bolig i noen av statene, fastslår Kommentarene at ethvert opphold i staten teller med i vurderingen av hvilken stat vedkommende skal anses for å ha vanlig opphold. Det presiseres videre at årsaken til oppholdet ikke har noen betydning.¹⁸⁴ I motsetning til hva som er aktuelt for bedømmelsen

¹⁸² OECD komm. art. 4, pkt. 17, Vogel (1997) art. 4, pkt. 78, Avery Jones (1981) s 116.

¹⁸³ Avery Jones (1981) s. 110-113.

¹⁸⁴ OECD komm. art. 4, pkt. 18. Sml. Vogel (1997) art. 4, pkt. 79, Zimmer (2003) s. 129.

av ”fast bolig”, jfr. Art. 4(2a, 1. punktum), regner man her også med ferier og lignende.¹⁸⁵ Hensynet til utslagsregelens effektivitet taler for at det ikke skal foretas noen kvalitativ vurdering av det oppholdet som skattyter har hatt i de to aktuelle statene.¹⁸⁶ Kvalitative vurderinger fører oftere til mer uforutsigbare og skjønnspregede resultater. Hvor skattyter ikke har fast bolig i noen av statene, må løsningen trolig være å benytte døgnhvileregelen for å bestemme hvor skattyter har vanlig opphold.¹⁸⁷

Av det ovenstående fremgår det at vurderingsnormen for hva som menes med ”vanlig opphold” i prinsippet er forskjellig. Hvorvidt ”vanlig opphold” skal avgjøres etter døgnhvileregelen eller på grunnlag av oppholdets natur, avhenger av om bakgrunnen for vurderingen er at skattyter ikke har fast bolig i noen av statene, eller at han har fast bolig i begge statene uten at det har vært mulig å avgjøre i hvilken av dem han har sentrum for livsinteressene. I praksis vil det imidlertid først og fremst være døgnhvileregelen som får betydning. Dette gjelder også i det sistnevnte av de to tilfellene. Bakgrunnen er at når det ikke er mulig å avgjøre i hvilken av avtalestatene sentrum for livsinteressene er, så skyldes dette som regel at livsinteressene er sentrert i en tredje stat. Dermed vil tilknytningen til avtalestatene være av mer upersonlig karakter. Da må man i praksis falle tilbake på en vurdering av oppholdets lengde i hver av avtalestatene.

6.5 Statsborgerskap

Hvis det skulle vise seg at skattyter har vanlig opphold begge stater, eventuelt ikke i noen av dem, skal statsborgerskapet være avgjørende for hvor skattyter skal anses bosatt, jfr. Art. 4(2c).¹⁸⁸ Innholdet av dette begrepet skal, i motsetning til hva som gjelder for de andre

¹⁸⁵ Weizman (1994) s. 262, Vogel (1997) art. 4, pkt. 79.

¹⁸⁶ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 117.

¹⁸⁷ Sml. *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 117.

¹⁸⁸ I Utv. 1999/1181(URD) s. 1192 ble bosted etter skatteavtalen avgjort på grunnlag av statsborgerskap. Retten hoppet imidlertid over vurderingen av sentrum for livsinteressene. Statsborgerskap var også avgjørende i Utv. 1989/866 (URD), men her hoppet retten over kriteriet ”vanlig opphold”.

kriteriene i Art. 4(2), avgjøres etter intern rett i den aktuelle staten, jfr. pkt. 2.2.5. Det nærmere innholdet av nasjonale regler for statsborgerskap omtales ikke i denne oppgaven.

6.6 Bosted på grunnlag av gjensidig avtale

Siste alternativ for å løse bostedsspørsmålet etter skatteavtalen er ved gjensidig avtale mellom de kompetente myndigheter i avtalestatene, jfr. Art. 4 (2d).¹⁸⁹ Dette er aktuelt i de tilfellene hvor det viser seg at skattyter har dobbelt statsborgerskap, eventuelt manglende statsborgerskap i statene.¹⁹⁰ Det er viktig å være klar over at en slik gjensidig avtale ikke skal vurderes før man har uttømt alle muligheter til å bestemme bosted etter de foregående momentene listet opp i Art. 4(2a-c).¹⁹¹ Myndighetene kan ikke velge å hoppe over disse momentene og gå rett på å avgjøre skattemessig bosted ved gjensidig avtale.

I følge Kommentarene, skal man ved gjensidig avtale etter Art. 4(2d) følge prosedyren nedfelt i Art. 25.¹⁹² Det faller imidlertid utenfor oppgaven å gå inn på innholdet av denne bestemmelsen. Myndighetene har en reell plikt til å komme frem til en løsning på spørsmålet om hvor skattyter skal anses bosatt, jfr. formuleringen i Art. 4(2d): "shall settle the question by mutual agreement". Herunder er også en uforbeholden forpliktelse til å sette i gang prosessen for å komme til en gjensidig avtale. Dette er motsatt av hva som gjelder for gjensidige avtaler etter Art. 25, hvor man ikke har noen plikt til å komme frem til en avtale.¹⁹³ Det er allikevel grunn til å stille seg kritisk til hvor effektiv denneplikten

¹⁸⁹ Kompetent myndighet i Norge er Finansdepartementet, men myndigheten er delegert til Skattedirektoratet når det gjelder enkeltsaker om dobbeltbeskatning. Gjensidige avtaler i forbindelse med skatteavtaler behandles i *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 801 flg.

¹⁹⁰ OECD komm. art. 4, pkt. 20, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 118.

¹⁹¹ Vogel (1997) art. 4, pkt. 82.

¹⁹² OECD komm. art. 4, pkt. 20.

¹⁹³ OECD komm. art. 4, pkt. 20, Zimmer (2003) s. 130, Weizman (1994) s. 264, Vogel (1997) art. 4, pkt. 82, Avery Jones (1981) s. 118, Skaar (1992) s. 15-16.

etter Art. 4(2d) faktisk er. Skatteavtalene har ingen tradisjon for å inneholde noen form for sanksjoner ved brudd på en avtale, ei heller voldgiftsklausuler.¹⁹⁴

Et spørsmål er hvilke momenter de kompetente myndigheter skal eller kan legge vekt på i sin avgjørelse av bosted. Listen av kriterier nedfelt i Art. 4(2a-c) er ikke uttømmende, og i en gjensidig avtale kan man også legge vekt på andre momenter når bosted etter skatteavtalen skal bestemmes. Kommentarene gir ingen indikasjoner. Det er ikke funnet relevant praksis vedrørende spørsmålet. I *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 118 antas det at hvis man først kommer så langt at man må avgjøre bosted etter gjensidig avtale, så står myndighetene relativt fritt når det gjelder hvilke momenter som man vil legge vekt på i vurderingen sin. Vogel hevder dessuten at "... [i]n the absence of other factors for determining residence under treaty law, each of the States concerned is also obliged to **interpret** its own **domestic** law in such a manner as avoids conflicts of residence."¹⁹⁵ Han ser på de kontraherende stater som forpliktet til å tolke sin internrett på en måte som gjør at man om mulig unngår konflikter om skattemessig bosted. I Norge kan presumpsjonsprinsippet tale for samme synspunkt.¹⁹⁶ Suverenitetsprinsippet innebærer imidlertid at man skal være forsiktig med fortolkninger som går ut over hva som er fastlagt i skatteavtalen. Utgangspunktet for en gjensidig avtale om bosted må være at skattemyndighetene skal foreta en konkret vurdering av de relevante momenter som er aktuelle i det konkrete tilfellet.

6.7 Bevisbyrde

Hvor skattyter anses for bosatt i begge kontraherende stater etter deres interne rett, må norske ligningsmyndigheter ta selvstendig stilling til det skatteavtalerettslige bostedet etter Art. 4(2). En må anta at det pålegges den aktuelle personen å gi opplysninger om relevante forhold i forbindelse med kriteriene i utslagsregelen, for eksempel arbeidskontrakt,

¹⁹⁴ Et annet spørsmål er hvilken bindende kraft gjensidige avtaler har i intern rett, se Skaar (1992) s. 12 flg.

¹⁹⁵ Vogel (1997) art. 4, pkt. 82.

¹⁹⁶ Om presumpsjonsprinsippet i forhold til traktater se Ruud (2002) s. 43-44.

opplysninger om personlige og økonomiske forbindelser etc.¹⁹⁷ For nærmere redegjørelse av skattyters dokumentasjonsplikt, se pkt. 4.6.

6.8 Tidsrommet for vurderingen av kriteriene i Art. 4(2)

Ordlyden i Art. 4(2) gir ingen klare indikasjoner på hvilket tidsrom man skal legge til grunn i vurderingen av tilknytningsmomentene i utslagsregelen. OECD komm. Art 4, pkt. 10 uttaler at "[t]he facts to which the special rules will apply are those existing during the period when the residence of the taxpayer affects tax liability ...". Utsagnet tilsier at det er det tidsrommet hvor skattyters bosted har betydning for skatteplikten som er relevant i vurderingen. Dette vil være den perioden hvor det foreligger uenighet om skattyters bosted.¹⁹⁸ Tidsintervallet er gjerne hele skatteår, men det kan også være aktuelt å splitte opp i kortere perioder. Man må imidlertid trekke en nedre grense for varigheten av tidsrommet som det er mulig å vurdere. Spesielt når det gjelder kriteriene "vanlig opphold" samt "fast bolig", er det antatt at de må bedømmes ut fra et tidsrom av en viss varighet. Det innebærer at vurderingen ofte må gå utover det aktuelle skatteår.¹⁹⁹

¹⁹⁷ Se Utv. 2005/1396 (FIN).

¹⁹⁸ OECD komm. art. 4, pkt. 10, *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 118, Vogel (1997) art. 4, pkt. 82a, Avery Jones (1981) s. 110.

¹⁹⁹ *Norsk skatteavtalerett* (2006) s. 118.

Forkortelser

Art.	- Artikkel
FIN	- Finansdepartementet
Innst. O.	- Innstilling til Odelstinget
Jfr.	- Jamfør
LBH	- Ligningsbehandling
LN	- Ligningsnemnd
LRD	- Lagmannsrettsdom
NOU	- Norges offentlige utredninger
OECD komm.	- <i>Model tax convention on income and on capital: condensed version</i> . OECD. Committee on Fiscal Affairs. 6 th edition. Paris: OECD, 2005. Commentaries on the articles of the Model tax convention. Oppdatert 15. juli 2005.
OLN	- Overligningsnemnd
Ot. Prp.	- Odelstingsproposisjon
Pkt.	- Punkt
Rt.	- Norsk Retstidende
SKD	- Skattedirektoratet
Sml.	- Sammenlign
SR	- Skatterett. Tidsskrift for skatt og avgift
URD	- herreds-, by- eller tingrettsdom
Utv.	- Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål

Litteraturliste

- Bedrift, selskap og skatt. Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere.* Frederik Zimmer (red.). 4. utgave. Oslo: Universitetsforlaget, 2006.
- Bjelland, Unni *Norges skatteavtaler.* 2. utgave. Oslo: Ernst & Young og Index Publishing, 1999
- Couzin, Robert *Corporate residence and international taxation.* Amsterdam: IBFD Publications BV, 2002
- Det nordiska skatteavtalet med kommentarer.* Edward Andersson ... [et al.]. 2. opplagan. København, Helsingfors, Oslo, Stockholm, 1991
- Eckhoff, Torstein *Rettskildelære.* 5. utgave ved Jan E. Helgesen. Oslo: Universitetsforlaget, 2001
- Engelen, Frank *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties.* Amsterdam: IBFD Publications BV, 2004
- Harboe, Einar og Ivar Hobbelhagen *Skattespørsmål ved flytting.* Oslo: Universitetsforlaget, 2002
- Hilling, Maria *Free movement and tax treaties in the internal market.* Uppsala: Iustus Förlag, 2005
- Internasjonal skattehåndbok.* Anders H. Liland og Espen Nordbø (red.). Oslo: Universitetsforlaget, 2002
- Jusleksikon.* Jon Gisle ... [et al.]. 3. utgave. Oslo: Kunnskapsforlaget, 2007
- Lignings-ABC.* Skattedirektoratets håndbøker. 28. utgave. Oslo: Gyldendal, 2006
- Model tax convention on income and on capital: condensed version.* OECD. Committee on Fiscal Affairs. 6th edition. Paris: OECD, 2005
- Norsk lovkommentar. Studentutgave.* Kaasen, Lødrup og Tjomsland (hovedred.). Cd-rom. Oslo: Gyldendal Rettsdata, 2007
- Norsk skatteavtalerett.* Arvid Aage Skaar ... [et al.]. Oslo: Gyldendal, 2006

Ruud, Morten og Geir Ulfstein *Innføring i folkerett*. 2. utgave. Oslo: Universitetsforlaget, 2002

Skattelovkommentaren. 2003/04. Arthur J. Brudvik ... [et al.]. 3. utgave. Oslo: Kommuneforlaget, 2004

Skaar, Arvid Aage *Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991

Tax treaty interpretation. Michael Lang (editor). The Hague-London-Boston: Kluwer Law International, 2001. S. 261-271

The Oxford English dictionary, volume V. Oxford: Oxford University press, 1978

Vogel, Klaus *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice*. 3rd edition. London: Kluwer Law International, 1997

Weizman, Leif *Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1994

Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*. 3. utgave. Oslo: Universitetsforlaget, 2003

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 5. utgave. Oslo: Universitetsforlaget, 2005

Juridiske tidsskrifter

Avery Jones, John F. [et. al.]. *Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention*. I: British tax review. 1981, s. 15-29, 104-119

Landa, Erik. *Nye regler om skattemessig bosted for fysiske personer*. I: Skatterett. 2004, s. 240-255

Skaar, Arvid Aage. *I 1949-lovens grenseland: Diskrimineringsklausulen og norsk rett*. I: Skatterett. 1985, s. 221-242

Skaar, Arvid Aage. *The legal nature of mutual agreements under tax treaties*. I: Skatterett. 1992, s. 3-21

Zimmer, Frederik. *Høyesterett som skatteavtaletolker*. I: Rettsteori og rettsliv: Festskrift til Carsten Smith. 2002, s. 939-956

Lover

Kongeriget Norges Grundlov av 17. mai 1814 (Grunnloven)

Lov av 22. april 1927 nr. 3 om vergemål for umyndige (vergemålsloven)

Lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.
(dobbeltbeskatningsavtaleloven)

Lov av 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering (folkeregisterloven)

Lov av 30. april 1993 nr. 40 om registrert partnerskap

Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Traktater, inkludert skatteavtaler

Statute of the International Court of Justice, 26. juni 1945

(Statuttene for Den Internasjonale Domstol)

Vienna Convention on the Law of Treaties, 23. mai 1969

(Wienkonvensjonen om traktatretten)

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Amerikas Forente Stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, 3. desember 1971.

Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue, 23. september 1996

Mønsteravtale

Model tax convention on income and on capital. OECD Committee of fiscal affairs. Sist oppdatert 15. juli 2005.

Forarbeider

NOU 1972: 16 Gjennomføring av lovkonvensjoner i norsk rett.

Ot. prp. nr. 86 (1949) 2. Om lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) Om lov om endringer i skatteloven m.m.

Innst. O. nr. 173 (1949) 2. Om lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

Innst. O. nr. 77 (2002-2003) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatteloven m.m.

Høyesterettsavgjørelser

Rt. 1981/683, *Rudstrøm*

Rt. 1984/99, *Alaska*

Rt. 1994/132, *Uncle John*

Rt. 1994/752, *Alphawell*

Rt. 1997/653, *Siemens*

Rt. 2001/512, *Safe Services*

Rt. 2002/718, *Heerema III*

Rt. 2004/957, *PGS*

Lagmannsrettsavgjørelser

Utv. 2001/44

Utv. 2006/1500

LB-2006-61335

Underrettsavgjørelser

Utv. 1985/635

Utv. 1985/650

Utv. 1989/866

Utv. 1999/1181

Utv. 2002/73

Utv. 2006/932

Utv. 2007/864

Uttalelser fra Finansdepartementet

Utv. 1969/509

Finansdepartementet brev av 14. juni 1999 *Skattesituasjonen for norske pensjonister i Spania*

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/prinsipputtalelser_fortolkninger/1999/Skattesituasjonen-for-norske-pensjonister-i-Spania.html?id=102154 (lesedato: 13.7.2007)

Utv. 2000/1235

Utv. 2001/1647

Utv. 2003/964

Utv. 2004/530

Utv. 2004/807

Utv. 2005/1396

Utv. 2006/1126

Brev fra Finansdepartementet til Sivilombudsmannen 5. april 2006

Brev fra Finansdepartementet til Sivilombudsmannen 16.november 2006

Uttalelser, meldinger m.v. fra Skattedirektoratet

Utv. 1975/293

Utv. 2001/682

Utv. 2002/862

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, 14. oktober 2004 (avgitt september 2004) (BFU 74/04)

www.skatteetaten.no/Templates/BindendeForhandsuttalelse.aspx?id=10052&epslanguage=NO (Lesedato: 19. september 2007)

Skattedirektoratets melding 7/05, 25. april 2005-meldinger (SKM-2005-7)

www.skatteetaten.no/upload/Melding%20om%20likningen%20for%20inntektsaaret%202004.pdf (Lesedato: 12. september 2007)

Skattedirektoratets melding 5/06, 28. mars 2006-meldinger (SKM-2006-5)

www.skatteetaten.no/upload/PDFer/SKD-meldinger/SKD_5-06.pdf

(Lesedato: 12. september 2007)

Ligningsbehandling

Utv. 1975/183 (LBH)

Utv. 2003/1219 (LN)

Utv. 1987/439 (LBH)

Utv. 2005/384 (OLN)

Utenlandske rettsavgjørelser

TfS 1986.16 LSR Tidsskrift for skatteret nr. 1 1986 (Landsskatteretskendelser)

Øvrige kilder

Sivilombudsmannens årsmelding. Somb-2004-49 (2004/195)

<http://websir.lovdata.no/cgi-lex/wiztrens?/lex/avg/somb/somb-2004-0049.html>

(lesedato: 6. november 2007)

Skatteetaten *Om skattemessig bosted i Norge ved inn- og utflytting* Artikkel, 19.januar 2005

<http://www.skatteetaten.no/Templates/Artikkel.aspx?id=104088&epslanguage=No>

(lesedato: 19. september 2007)

